Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România

SUPORT DE CURS
CONTABILITATE

- Accesul la stagiu pentru obținerea calității de expert contabil şi de contabil autorizat -

- filiala BRĂILA -
iunie 2011

Lector RAPCENCU Cristian

- 2011 -

Cuprins:

A. CONTABILITATEA ACTIVELOR 003
1. Contabilitatea imobilizărilor corporale……..... 003
2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale.....……. 050
3. Contabilitatea imobilizărilor financiare.……..... 065
4. Contabilitatea subvențiilor.....……..... 069
5. Deprecierea activelor imobilizate.……..... 076
6. Costurile îndatorării..... ……. 081
7. Contabilitatea stocurilor..……. 090
8. Contabilitatea creanțelor..... 113
9. Contabilitatea activelor. Probleme recapitulative..... 116

B. CONTABILITATEA CAPITALURILOR..... 118
1. Contabilitatea capitalurilor proprii.....……..... 118
2. Contabilitatea provizioanelor..... 125
3. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni.....……. 126
4. Contabilitatea împrumuturilor pe termen lung..……..... 127

C. SITUAȚII FINANCIARE..... 128
1. Prezentarea situațiilor financiare..... 128
2. Evenimente ulterioare datei bilanțului..... 148
3. Situația fluxurilor de trezorerie..... 152

D. CONTABILITATE DE GESTIUNE..... 160

E. CONTABILITATE CREATIVĂ ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII OMFP 166

Bibliografie..... 172

A. Contabilitatea activelor

În prima parte a materialului, vor fi prezentate aspectele semnificative referitoare la tratamentele contabile specifice activelor imobilizate şi activelor curente.

Activele imobilizate cuprind activele generatoare de beneficii economice viitoare şi care sunt deţinute pe o perioadă mai mare de un an. Acestea se împart în: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

Mişcările elementelor de imobilizări trebuie să fie prezentate în notele explicative. Astfel, entităţile trebuie să prezinte distinct:

- costul de achiziţie sau de producţie, pentru fiecare element de imobilizare sau valoarea reevaluată, dacă aceasta se substituie valorii de intrare;
- creşterile, cedările şi transferurile efectuate în cursul exerciţiului financiar;
- ajustările cumulate de valoare la începutul exerciţiului financiar şi la data bilanţului; şi
- rectificările efectuate în cursul exerciţiului financiar asupra ajustărilor de valoare din exerciţiile financiare precedente.

Activele imobilizate amortizabile sunt prezentate în bilanţ la valoarea contabilă, aceasta fiind reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum şi cu pierderile cumulate din depreciere.

Imobilizările trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanţului, dacă se estimează că reducerea valorii acestora este permanentă.

Ajustările de valoare trebuie să fie înregistrate în contul de profit şi pierdere şi prezentate distinct în notele explicative, dacă acestea nu au fost prezentate separat în contul de profit şi pierdere. Dacă activele imobilizate fac obiectul ajustărilor excepţionale de valoare exclusiv în scop fiscal, în notele explicative se prezintă valoarea ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate.

Atunci când pentru imobilizările financiare deţinute se constată pierderi de valoare, trebuie făcute ajustări pentru pierdere de valoare, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuită acestora la data bilanţului.

1. Contabilitatea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă active care:

a) sunt deţinute de entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi
b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

Ele se regăsesc sub formă de: terenuri, amenajări de terenuri, construcţii, echipamente de producţie, mijloace de transport, mobilier, aparatură birotică etc. Cu excepţia terenurilor, a imobilizărilor în curs de execuţie şi a imobilizărilor în curs de aprovizionare, celelalte categorii de imobilizări corporale se amortizează.

Costul unui element de imobilizări corporale va fi recunoscut ca activ dacă:

- este posibilă generarea către entitate a unor beneficii economice viitoare aferente activului; şi
- costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

O entitate evaluează, conform principiului recunoaşterii, toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când apar. Aceste costuri includ costurile iniţiale pentru achiziţionarea sau construcţia unui elemente de imobilizări corporale, precum şi costurile care apar ulterior pentru adăugarea, înlocuirea sau modernizarea acestora.

Evaluarea iniţială a imobilizărilor corporale

La data **intrării** în entitate, imobilizările se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care reprezintă:

a) costul de achiziţie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
b) costul de producţie - pentru bunurile produse în cadrul entităţii;
c) valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
d) valoarea justă - pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

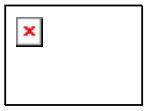
Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. De regulă, valoarea justă a activelor se determină având la bază datele de evidență de pe piață, printr-o evaluare efectuată, în general, de profesioniști calificați în evaluare.

În cazul imobilizărilor corporale recunoscute ca active care sunt evaluate inițial la cost (de achiziție sau de producție), se ține cont de următoarele componente:

- valoarea negociată cu furnizorul (prețul de vânzare al acestuia, din care se scad reducerile comerciale primite, în măsura în care acestea sunt înscrise în factura inițială);
- taxele nerecuperabile de la autoritățile fiscale (de exemplu, taxele vamale în cazul importurilor sau TVA în cazul entităților neînregistrate în scopuri de TVA);
- comisioanele, taxele notariale, cheltuielile de proiectare şi cu obținerea de autorizații şi alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective;
- orice costuri care se pot atribui direct aducerii activului la locația şi condiția necesare pentru ca acesta să poată opera în modul dorit de conducere;
- costurile estimate inițial cu demontarea şi mutarea activului la scoaterea din funcțiune, precum şi cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționat acesta, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil şi entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale şi de refacere a amplasamentului (acestea sunt recunoscute în contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea").

Exemple de **costuri direct atribuibile** sunt:

(a) cheltuielile de transport, chiar dacă funcția de aprovizionare este externalizată;
(b) costurile de instalare şi asamblare;
(c) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale şi alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;

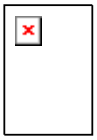


(d) costurile de amenajare a amplasamentului;

(e) costurile inițiale de manipulare;
(f) cheltuielile materiale;
(g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul şi condiția de funcționare (cum ar fi eşantioanele produse la testarea echipamentului); şi
(h) onorariile profesionale plătite avocaților şi experților în legătură cu activul respectiv.

Exemple de elemente care **NU** sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale:

(a) costurile întreținerii zilnice a imobilizărilor;
(b) costurile de deschidere a unei noi instalații;
(c) costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate şi activități promoționale);
(d) costurile de dirijare a activității în noul amplasament sau cu o nouă categorie de clienți (inclusiv costurile cu pregătirea personalului);



(e) costurile administrative şi alte costuri de supraveghere generală;

(f) diferențele de curs valutar apărute între momentul dobândirii activului şi plata furnizorului;
(g) reducerile financiare primite de la furnizori (reprezintă sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate);
(h) costurile înregistrate când un element care funcționează în maniera dorită de conducere trebuie să fie pus în stare de funcționare sau este exploatat sub capacitate;
(i) costul cantităților anormale de deşeuri, muncă sau alte resurse înregistrat în construirea în regie proprie a unei imobilizări;
(j) pierderile inițiale de operare, cum ar fi cele înregistrate la creşterea cererii pentru produsul realizat de elementul respectiv; şi
(k) costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

Exemplu:

Entitatea Beroli achiziționează o linie de producție, elementele legate de achiziție fiind: prețul de vânzare al furnizorului 55.000 lei; taxe vamale 5.500 lei, TVA plătită în vamă 11.600 lei, costuri de montaj 14.000 lei; cheltuieli de transport până la locul de montare 4.000 lei; onorariile inginerilor care montează linia 6.000 lei, onorariile personalului administrativ aferente lunii respective 3.400 lei, reducere comercială înscrisă în factura inițială 2.000 lei, reducere financiară primită de la furnizorul de transport 300 lei. La plata furnizorului extern, au rezultat diferențe favorabile de curs valutar de 700 lei.

Înainte ca activul să atingă parametrii planificați, entitatea a înregistrat pierderi din exploatare în valoare de 8.000 lei. Pentru a lansa un nou produs pe piață, entitatea suportă costuri necesare promovării acestuia în sumă de 1.500 lei.

Care este costul imobilizării corporale dobândite?

Exemplu:

Entitatea Beroli cumpără un utilaj pentru producția de materiale plastice, prețul facturat de furnizor fiind de 60.000 lei, TVA 24%. Pentru aducerea activului la locația necesară funcționării, entitatea a apelat la o firmă de transport, cheltuielile de transport facturate fiind de 4.000 lei, TVA 24%.

Care este costul activului şi care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Entitatea Beroli achiziționează un autoturism la prețul de 20.000 € din Norvegia. Factura pentru cheltuielile externe de transport este în valoare de 1.000 €. Taxa vamală este de 10%. Cursul valutar, conform DVI (declarația vamală de import), este de 4,2 lei/€.

La plata furnizorului de imobilizări, cursul valutar este de 4,25 lei/€, iar la plata furnizorului de transport, cursul de schimb este de 4,17 lei/€.

Care sunt înregistrările efectuate în contabilitate?

Tratamentul fiscal al cheltuielilor cu diferențele de curs valutar - lectură

Sunt deductibile integral cheltuielile cu diferențele de curs valutar aferente:

- creanțelor/datoriilor comerciale;
- împrumuturilor obținute de la instituțiile de credit române sau străine;
- împrumuturilor obținute de la instituțiile financiare nebancare (de exemplu, în cazul contractelor de leasing financiar);
- împrumuturilor obținute de la bănci internaționale de dezvoltare şi organizații similare;
- împrumuturilor garantate de stat;
- împrumuturilor obținute de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii; şi
- obligațiunilor admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Există restricții cu privire la deducerea doar a anumitor cheltuieli cu diferențele de curs valutar. Este vorba de cele aferente împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an care sunt luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului. Nici în cazul acestora nu se poate spune că sunt în întregime nedeductibile. Doar pierderea din diferențe de curs valutar care poate exista este nedeductibilă în perioada (trimestru/an) în care gradul de îndatorare a capitalului este mai **mare de 3 sau negativ**.

Atunci când gradul de îndatorare a capitalului este cuprins între 0 şi 3, pierderea din diferențe de curs valutar este **deductibilă** la determinarea profitului impozabil.

Exemplu:

Pentru societatea Brasal sunt disponibile următoarele tranzacții:

- la data de 05 ianuarie 2010, obține un împrumut pe 3 ani de 40.000 euro de la o instituție de credit, cursul de schimb fiind de 4,2077 lei/euro;
- la data de 15 ianuarie 2010, achiziționează mărfuri din import la costul de 10.000 euro, cursul de schimb fiind de 4,1167 lei/euro;
- la 25 ianuarie 2010, obține un împrumut pe 2 ani de 30.000 euro de la societatea-mamă, cursul de schimb fiind de 4,1252 lei/euro (împrumutul va fi rambursat în 4 tranşe semestriale egale);

- la 05 februarie 2010, rambursează băncii principal de 1.100 euro, cursul de schimb fiind de 4,1397 lei/euro;
- la 19 februarie 2010, se achită datoria față de furnizorul de mărfuri, cursul de schimb fiind de 4,1357 lei/euro.

Gradul de îndatorare a capitalului este 3,85. Cursul de schimb valutar la închiderea fiecărei luni din primul trimestru se prezintă astfel:

Data	Curs de schimb
29.01.2010	4,1220 lei/euro
26.02.2010	4,1073 lei/euro
31.03.2010	4,0958 lei/euro

Care este tratamentul aferent cheltuielilor cu diferențele de curs valutar?

Cheltuielile din diferențe de curs aferente creditului bancar şi datoriei comerciale sunt integral deductibile. În schimb, pierderea din diferențe de curs valutar va fi nedeductibilă în primul trimestru al anului, aceasta reportându-se în trimestrele următoare.

Împrumutul bancar:

Înregistrările contabile aferente sunt:

- obținerea creditului (40.000 euro x 4,2077 lei/euro):

168.308 lei	5124 Conturi la bănci în valută	=	1621 Credite bancare pe termen lung	168.308 lei

- evaluarea creditului la 31.01.2010 (40.000 euro x 4,1220 lei/euro = 164.880 lei):

3.428 lei	1621 Credite bancare pe termen lung	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	3.428 lei

- rambursarea primei tranșe (1.100 euro x 4,1397 lei/euro = 4.554 lei):

4.534 lei	1621 Credite bancare pe termen lung	=	5124 Conturi la bănci în valută	4.554 lei
20 lei	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar			

- evaluarea creditului la 28.02.2010 (38.900 euro x 4,1073 lei/euro = 159.774 lei), față de cursul de la 31.01.2010 (38.900 euro x 4,1220 lei/euro = 160.345 lei):

571 lei	1621 Credite bancare pe termen lung	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	571 lei

- evaluarea creditului la 31.03.2010 (38.900 euro x 4,0958 lei/euro = 159.327 lei), față de cursul de la 28.02.2010 (38.900 euro x 4,1073 lei/euro = 159.774 lei):

447 lei	1621 Credite bancare pe termen lung	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	447 lei

Astfel, pentru creditul bancar, la 31.03.2010 dispunem de următoarele diferențe de curs:

Elemente	Suma
Venituri din diferențe de curs valutar	4.446 lei
Cheltuieli din diferențe de curs valutar	20 lei

Veniturile rezultate sunt impozabile, iar cheltuielile din diferențe de curs sunt integral deductibile.

Datoria comercială:

Înregistrările contabile aferente sunt:

- achiziția mărfurilor (10.000 euro x 4,1167 lei/euro):

41.167 lei	371 Mărfuri	=	401 Furnizori	41.167 lei

- evaluarea datoriei la 31.01.2010 (10.000 euro x 4,1220 lei/euro = 41.220 lei):

53 lei	401 Furnizori	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	53 lei

- plata datoriei față de furnizor (10.000 euro x 4,1357 lei/euro = 41.357 lei):

41.220 lei 137 lei	401 Furnizori 665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	5124 Conturi la bănci în valută	41.357 lei

Astfel, pentru datoria comercială, la 31.03.2010 dispunem de următoarele diferențe de curs:

Elemente	**Suma**
Venituri din diferențe de curs valutar	53 lei
Cheltuieli din diferențe de curs valutar	137 lei

Veniturile rezultate sunt impozabile, iar cheltuielile din diferențe de curs sunt integral deductibile.

Împrumutul de la societatea-mamă:

Înregistrările contabile aferente sunt:

- obținerea creditului (30.000 euro x 4,1252 lei/euro):

123.756 lei	5124 Conturi la bănci în valută	=	1661 Datorii față de entitățile afiliate	123.756 lei

- evaluarea creditului la 31.01.2010 (30.000 euro x 4,1220 lei/euro = 123.660 lei):

96 lei	1661 Datorii față de entitățile afiliate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	96 lei

- evaluarea creditului la 28.02.2010 (30.000 euro x 4,1073 lei/euro = 123.219 lei), față de cursul de la 31.01.2010 (30.000 euro x 4,1220 lei/euro = 123.660 lei):

441 lei	1661 Datorii față de entitățile afiliate	=	765 Venituri din diferențe de curs valutar	441 lei

- evaluarea creditului la 31.03.2010 (30.000 euro x 4,3958 lei/euro = 131.874 lei), față de cursul de la 28.02.2010 (30.000 euro x 4,1073 lei/euro = 123.219 lei):

8.655 lei	665 Cheltuieli din diferențe de curs valutar	=	1661 Datorii față de entitățile afiliate	8.655 lei

Astfel, pentru creditul obținut de la societatea-mamă, la 31.03.2010 dispunem de următoarele diferențe de curs:

Elemente	**Suma**
Venituri din diferențe de curs valutar	537 lei
Cheltuieli din diferențe de curs valutar	8.665 lei

Având în vedere că gradul de îndatorare a capitalului este mai mare de 3, pierderea din diferenţe de curs rezultată de 8.128 lei (8.665 lei – 537 lei) este nedeductibilă, urmând a fi recuperată în perioada în care gradul de îndatorare va fi cuprins între 0 şi 3.

Dacă gradul de îndatorare ar fi fost situat între 0 şi 3, atunci întreaga cheltuială din diferenţe de curs de 8.665 lei ar fi fost deductibilă.

Toate aceste prevederi nu se aplică entităţilor al căror obiect de activitate constă în acordarea de împrumuturi (societăţi comerciale bancare-persoane juridice române, sucursale ale băncilor străine care îşi desfăşoară activitatea în România, societăţi de leasing pentru operaţiunile de leasing, societăţi de credit ipotecar, instituţii de credit, instituţii financiare nebancare), în cazul acestora cheltuielile cu diferenţele de curs fiind **integral deductibile**.

În cazul în care activul nu poate fi pus în funcţiune imediat după momentul achiziţiei, entitatea va recunoaşte o imobilizare în curs de execuţie. Tot aici sunt recunoscute şi investiţiile neterminate efectuate în regie proprie sau în antrepriză, care trebuie să fie evaluate la costul de producţie sau costul de achiziţie, după caz. Imobilizările corporale în curs de execuţie se recunosc în categoria imobilizărilor finalizate după recepţia, darea în folosinţă sau punerea în funcţiune a acestora.

Exemplu:

Entitatea ABC a achiziţionat un utilaj, preţ de cumpărare 4.000 lei, TVA 24%. Utilajul este recepţionat pe data de 15.05.2010, însă este pus în funcţiune pe data de 18.06.2010. Cheltuielile cu punerea în funcţiune au fost de 500 lei, TVA 24% (s-a apelat la o firmă specializată).

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Exemplu:

Entitatea Brasal achiziţionează de la un producător din România echipamente tehnologice având costul de 200.000 lei, TVA 24%, necesare pentru pasteurizarea laptelui de consum alimentar. În contractul încheiat, este cuprinsă o clauză conform căreia termenul de garanţie al echipamentului livrat se prelungeşte cu 2 ani, în condiţiile în care lucrările privind instalarea şi punerea în funcţiune a echipamentului sunt asigurate de furnizor. Pentru acest serviciu, furnizorul percepe un tarif de 6.000 lei, exclusiv TVA (3% din valoarea echipamentului). La 20 de zile de la achiziţie, instalaţia este dată în folosinţă.

Care este costul activului şi care sunt înregistrările contabile efectuate?

Cheltuielile cu **reparaţiile** trebuie să fie recunoscute drept cheltuieli de exploatare aferente perioadei în care au fost suportate. Reparaţiile reprezintă acele lucrări efectuate asupra imobilizărilor cu scopul restabilirii stării tehnice iniţiale prin înlocuirea componentelor uzate în vederea asigurării utilizării continue a acestora.

Cheltuielile cu **modernizările** sunt recunoscute ca o componentă a imobilizărilor (o cheltuială ulterioară) şi se recuperează pe calea amortizării. Modernizările reprezintă acele lucrări care au ca efect îmbunătăţirea efectivă a parametrilor tehnici iniţiali ai imobilizărilor care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, suplimentare faţă de cele estimate iniţial. Obţinerea de beneficii se poate realiza fie direct prin **creşterea veniturilor**, fie indirect prin **reducerea cheltuielilor** de întreţinere şi funcţionare.

Exemplu:

Entitatea Giro are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne. Aceasta deţine o maşină de umplut mezeluri care o capacitate de 2.000 de bucăţi de salam pe oră, achiziţionată în urmă cu 3 ani, a cărei valoare netă contabilă este de 15.000 lei. În prezent, aceasta are posibilitatea de a moderniza activul, astfel încât capacitatea de producţie să crească cu 20%, iar consumul de energie să scadă cu 30%. Costurile suportate ar fi de 6.000 lei, TVA 24% (entitatea a apelat la o firmă specializată).

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Exemplu:

În luna aprilie 2010, entitatea BETA efectuează reparaţia capitală a unui echipament tehnologic deţinut. Costul reparaţiei este de 30.000 lei şi este reprezentat de: materiale consumate 12.000 lei, manopera 12.000 lei, servicii prestate de terţi 6.000 lei. La sfârşitul lucrărilor, expertiza tehnică a atestat o creştere a duratei de viaţă utilă a activului cu 3 ani.

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

În continuare, voi prezenta câteva exemple de cheltuieli ulterioare efectuate la imobilizări corporale existente, care duc la creşterea de beneficii economice viitoare:

- efectuarea unor lucrări la imobilizările corporale care au ca scop sporirea capacităţii de exploatare/utilizare, reducerea pierderilor tehnologice şi/sau a consumurilor specifice;
- modernizarea unor componente ale imobilizărilor corporale, cu scopul obţinerii de creşteri substanţiale ale calităţii producţiei sau activităţii;
- efectuarea unor lucrări de modernizare la clădiri şi construcţii existente care au ca scop sporirea gradului de confort şi ambient.

Exemplu:

Entitatea Litoral are ca obiect de activitate activitatea hotelieră, prestând servicii de cazare şi masă. În prezent, conducerea hotelului are ca obiectiv obţinerea unui nivel mai mare de venituri viitoare din activitatea de exploatare. Astfel, se doreşte trecerea activităţii hoteliere de la categoria de două stele la cea de patru stele.

Conform planului de investiţii aprobat, entitatea va efectua două categorii de lucrări:

- lucrări reprezentând tencuieli, zugrăveli, înlocuire gresie, tapet pentru suma de 180.000 lei;
- lucrări în valoare de 640.000 lei (montarea unor sisteme de aer condiţionat şi de ventilaţie specifică în caz de incendii, lucrări instalaţii, lucrări de extindere clădire, tavane false, alte instalaţii şi lucrări care vor determina un plus de confort).

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Exemplu:

În luna noiembrie 2010, entitatea Mistic demarează lucrările privind reabilitarea din punct de vedere termic a halelor de producţie, în baza contractului încheiat cu un furnizor specializat, valoarea lucrărilor fiind de 40.000 lei, exclusiv TVA. Astfel, vor fi reduse cheltuielile suportate cu încălzirea spaţiilor de producţie, obţinându-se beneficii economice viitoare în mod indirect.

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Provizioane pentru dezafectarea imobilizărilor

Costurile de demontare şi alte costuri aferente achiziţiei sau construcţiei unei imobilizări corporale se deosebesc după momentul în care acestea sunt ocazionate. Costurile de demontare şi de mutare a activului şi de restaurare a amplasamentului vor deveni scadente (plătibile) la o dată viitoare, determinată de parcurgerea duratei de viaţă utilă, care în multe cazuri este de câteva zeci de ani. Astfel, este posibil să existe o incertitudine cu privire la estimarea acestor costuri. Entitatea trebuie să efectueze cea mai bună estimare a mărimii obligaţiei.

Actualizarea sumelor care reprezintă costurile scoate în evidenţă impactul acestora asupra fluxurilor de trezorerie viitoare. Suma capitalizată ca parte a costului activului reprezintă de fapt suma actualizată la data recunoşterii iniţiale a cheltuielilor estimate a se plăti pentru demontarea, mutarea activului şi restaurarea amplasamentului.

Conform art. 22, alin (2) din Codul fiscal, contribuabilii autorizaţi să desfăşoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt **obligaţi** să înregistreze şi să deducă provizioane pentru refacerea terenurilor afectate şi pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra diferenţei dintre veniturile înregistrate în legătură cu realizarea şi vânzarea zăcămintelor naturale şi cheltuielile efectuate cu extracţia, prelucrarea şi livrarea acestora, pe toată durata de funcţionare a exploatării zăcămintelor naturale.

De asemenea, pentru titularii de acorduri petroliere, care desfăşoară operaţiuni petroliere

în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m, cota provizionului constituit pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependințelor şi anexelor, precum şi pentru reabilitarea mediului este de 10%, aplicată asupra diferenței dintre veniturile şi cheltuielile înregistrate, pe toată perioada exploatării petroliere.

Exemplu:

Entitatea X are în exploatare o platformă pentru extragerea petrolului. La data instalarii acesteia, ea şi-a asumat obligația legală de a demonta echipamentul după trecerea unui număr de 25 de ani de activitate.

Costurile legate de demontarea şi mutarea echipamentului şi de restaurarea amplasamentului sunt estimate la nivelul sumei de 400.000 lei. Valoarea actualizată netă a acestora determinată prin aplicarea unei rate de actualizare de 8% se prezintă astfel:

Anul	**Valoarea actualizată netă**	**Diferența față de perioada precedentă**
1	58.407 lei	0 lei
2	63.080 lei	4.673 lei
…	…	…
24	370.370 lei	…
25	400.000 lei	29.630 lei

Cum trebuie să recunoască entitatea costul estimat pentru demontarea şi mutarea activului, cât şi cel aferent restaurării amplasamentului?

Entitatea X trebuie să includă, în primul an, suma de 58.407 lei în costul echipamentului de extragere. Ea va constitui un provizion la nivelul sumei de 58.407 lei, deoarece evenimentul care a generat obligația legală este instalarea echipamentului.

Valoarea provizionului va fi inclusă în costul echipamentului şi va fi amortizată pe toată durata de viață utilă a acestuia.

Înregistrarea contabilă pentru constituirea provizionului este:

Imobilizări corporale	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	58.407 lei	58.407 lei

Creşterea valorii actualizate, în al doilea an după recunoaşterea inițială a provizionului trebuie să fie înregistrată ca o cheltuială cu dobânda.

În contabilitatea entității, recunoaşterea cheltuielii cu dobânda se reflectă astfel:

Cheltuieli cu dobânda	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	4.673 lei	4.673 lei

Astfel, în anul 25, entitatea va înregistra:

Cheltuieli cu dobânda	Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale	29.630 lei	29.630 lei

Exemplu:

În decembrie 2009, entitatea Dotero a achiziționat un utilaj, costul de achiziție fiind de 50.000 lei. Durata utilă de viață a utilajului este de 10 ani. Costurile de demontare şi mutare a activului sunt estimate la nivelul sumei de 24.000 lei şi actualizate la nivelul sumei de 5.000 lei.

Presupunem că la sfârşitul duratei de viață utilă a utilajului prezentat mai sus (în ianuarie 2020), nivelul cheltuielilor efective de demontare şi mutare a activului este de 25.000 lei, TVA 24% (s-a apelat la o firmă specializată).

Care este valoarea aferentă activului din Bilanțul întocmit la 31.12.2009?

Care sunt înregistrările contabile efectuate în ianuarie 2020?

Intrarea prin construire în regie proprie a imobilizărilor corporale

Costul unei imobilizări corporale construite în regie proprie este determinat prin utilizarea aceloraşi principii ca şi pentru un activ achiziționat. Dacă o entitate produce active similare, în scopul comercializării, în cursul normal al activității, atunci costul activului este de obicei acelaşi cu costul de construire a acelui activ destinat vânzării. Prin urmare, orice profituri interne se elimină din calculul costului activului respectiv.

Reflectarea cheltuielilor suportate se face prin utilizarea conturilor din clasa 6 *Cheltuieli*. Dacă obiectivul de investiții nu se finalizează în luna în care s-au început lucrările, se va considera o imobilizare corporală în curs. De asemenea, se va recunoaşte un venit din producția de imobilizări pentru suma cheltuielilor directe suportate. În luna în care se termină obiectivul de investiții şi este dat în folosință, imobilizarea în curs trece în categoria de imobilizări corporale corespunzătoare.

Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Cheltuiala reprezentând rebuturi, manoperă sau alte resurse peste limitele acceptate ca fiind normale, precum şi pierderile care au apărut în cursul construcției în regie proprie a activului **nu** trebuie să fie incluse în costul activului.

OMFP 3055 - art. 105

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Acelaşi tratament contabil se aplică şi cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate.

Exemplu:

Entitatea Beroli deține un teren într-o zonă centrală a oraşului. Pe teren există o construcție P+1, despre care se cunosc următoarele informații: valoare contabilă 1.000.000 lei, amortizare cumulată 900.000 lei. Deoarece entitatea are nevoie de mai multe birouri si spații de depozitare pentru a-şi desfăşura activitatea, în luna ianuarie 2010, s-a decis demolarea clădirii şi construirea unui sediu de birouri modern P+7. Cheltuielile suportate de entitate se referă la:

- cheltuieli cu demolarea: cheltuieli cu salariile 20.000 lei; cheltuieli cu serviciile primite de la o firmă specializată în demolări 100.000 lei, TVA 24%.
- cheltuieli cu materiale (cărămidă, ciment, nisip, ipsos) 660.000 lei;
- cheltuieli cu serviciile efectuate de terți privind construcția 30.000 lei;
- cheltuieli cu salariile muncitorilor de pe şantier 250.000 lei;
- cheltuieli cu salariile personalului administrativ 60.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor folosite pentru construcție 12.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea sediului social 25.000 lei;
- cheltuieli cu salariile managerilor 120.000 lei.

La sfârşitul anului 2010, clădirea nu a fost finalizată şi nu a putut fi dată în folosință. În anul următor, s-au continuat lucrările, înregistrându-se:

- cheltuieli cu materiale 95.000 lei;
- cheltuieli cu salariile muncitorilor de pe şantier 40.000 lei;
- cheltuieli cu salariile personalului administrativ 10.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor folosite la construcție 5.000 lei;
- cheltuieli cu amortizarea sediului social 12.000 lei.

La data de 15 mai 2011, clădirea a fost dată în folosință.

Stabiliți înregistrările contabile privind construcția clădirii şi darea acesteia în folosință

Exemplu:

În luna septembrie 2009, societatea Adacis a început construcția unei clădiri P+1 şi a înregistrat următoarele cheltuieli:

- ✦ materii prime (cărămizi, ciment, nisip, beton etc) 30.000 lei;
- ✦ salarii 25.000 lei, din care aferente muncitorilor direct productivi 15.000 lei;
- ✦ amortizarea utilajelor utilizate în construcție 5.000 lei;

- amortizarea clădirii administrative 2.000 lei.

În luna octombrie 2009, s-au mai înregistrat următoarele cheltuieli:

- materii prime (cărămizi, ciment, nisip, beton etc) 20.000 lei;
- salariile muncitorilor care participă la construcţie 12.000 lei;
- salariile personalului administrativ 9.000 lei;
- amortizarea utilajelor utilizate în construcţie 5.000 lei;
- amortizarea clădirii administrative 2.000 lei.

La data de 20 octombrie, clădirea a fost dată în folosinţă.

Care sunt înregistrările contabile care se impun?

Imobilizări corporale intrate prin schimbul de active

OMFP 3055

În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidenţiază distinct operaţiunea de vânzare/scoatere din evidenţă şi cea de cumpărare/intrare în evidenţă, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operaţiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

IAS 16

Unul sau mai multe elemente de imobilizări corporale se pot achiziţiona în schimbul unui activ sau al unor active nemonetare. Costul unui astfel de element de imobilizări corporale este evaluat la valoarea justă numai dacă:

(a) tranzacţia de schimb **nu** este de natură comercială; sau

(b) nici valoarea justă a activului primit, nici a celui cedat nu se pot evalua credibil.

Entitatea determină dacă o tranzacţie de schimb este de natură comercială atunci când ea preconizează să fie modificate viitoarele fluxuri de trezorerie ca urmare a realizării tranzacţiei.

Atunci când o imobilizare corporală este schimbată cu o altă imobilizare corporală similară ca natură şi valoare, schimbul nu este privit ca o tranzacţie care generează un venit din activităţile curente. Dacă elementul primit nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat în funcţie de valoarea contabilă a activului cedat.

Exemplu:

Entitatea X schimbă un autoturism A cu un autoturism B care aparţine entităţii Y. La data efectuării schimbului, valoarea contabilă şi valoarea justă ale celor două autoturisme se prezintă astfel:

	Valoarea contabilă	**Valoarea justă**
Autoturism A	25.500 lei	26.200 lei
Autoturism B	24.300 lei	25.700 lei

Ca urmare a realizării schimbului, entitatea X a primit autoturismul B pentru autoturismul A şi numerar la nivelul sumei de 500 lei.

În condiţiile efectuării schimbului, care este nivelul costului aferent activului primit, având n vedere faptul că valorile juste determinate nu sunt suficient de credibile?

Cele două active sunt similare ca natură, schimbul fiind considerat o tranzacţie care nu generează un venit din activităţi curente. Astfel, schimbul nu trebuie să fie privit ca o tranzacţie de natură comercială.

În situaţiile financiare ale entităţii Adacris, valoarea contabilă a autoturismului B este valoarea contabilă a autoturismului A care a fost cedat entităţii Brasal, ajustată cu suma de 500 lei primită în numerar. În contabilitatea entităţii Adacris, schimbul de active va fi reflectat astfel:

25.000 lei 500 lei	Imobilizări corporale-autoturism B Numerar	=	Imobilizări corporale-autoturism A	25.500 lei

În situaţiile financiare ale entităţii Brasal, valoarea contabilă a autoturismului A primit este valoarea contabilă a autoturismului B care a fost cedat entităţii Adacris, ajustată cu suma de 500 lei cedată în numerar. În contabilitatea entităţii Brasal, schimbul de active va fi reflectat astfel:

24.800 lei	Imobilizări corporale-autoturism A	=	Imobilizări corporale-autoturism B Numerar	24.300 lei 500 lei

În situația în care o entitate are capacitatea să determine credibil valoarea justă atât pentru activul primit, cât şi pentru activul cedat, la evaluarea costului activului primit este utilizată valoarea justă a acestuia. Dacă valoarea justă a activului primit nu este în mod clar mai evidentă decât valoarea justă a activului cedat, la evaluarea costului activului primit este utilizată valoarea justă a activului cedat.

Dacă bunurile sunt vândute în schimbul altor bunuri care nu sunt similare, schimbul este privit ca o tranzacție care generează un venit din activități curente. Venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor primite, ajustată cu sumele transferate în numerar sau echivalente de numerar. În situația în care valoarea justă a bunurilor primite nu poate fi evaluată în mod credibil, venitul din activitatea curentă este evaluat la valoarea justă a bunurilor cedate, ajustată cu sumele transferate în numerar sau echivalente de numerar.

Exemplu:

Entitatea Brasal schimbă un automat pentru vânzarea de înghețată cu o ladă frigorifică aparținând entității Adacris. Entitatea Brasal primeşte ca urmare a schimbului suma de 570 lei. La data efectuării schimbului, valoarea contabilă şi valoarea justă ale automatului pentru vânzarea de înghețată şi ale lăzii frigorifice se prezintă astfel:

	Valoarea contabilă	**Valoarea justă**
Automat pentru vânzarea de înghețată	4.200 lei	4.370 lei
Ladă frigorifică	4.050 lei	3.800 lei

În condițiile efectuării schimbului, care este nivelul costului aferent activului primit, ținând cont şi de diferențele existente între valorile juste ale celor două active?

Cele două active nu sunt similare, schimbul fiind considerat o tranzacție care generează un venit din activități curente. Entitatea Brasal trebuie să recunoască un câştig din cedarea automatului pentru vânzarea de înghețată la nivelul sumei de 170 lei (4.370 lei – 4.200 lei). În situațiile financiare ale entității Brasal, valoarea contabilă a lăzii frigorifice este valoarea justă a acesteia la data schimbului (3.800 lei). Tocmai din acest motiv, entitatea Brasal are în vedere modificările viitoarelor fluxuri de trezorerie ca urmare a realizării schimbului care constituie o tranzacție de natură comercială.

În contabilitatea entității Brasal, schimbul de active va fi reflectat astfel:

3.800 lei	Imobilizări corporale - ladă frigorifică -	=	Imobilizări corporale - automat pentru vânzarea de înghețată -	4.200 lei
570 lei	Numerar		Câştig din cedarea imobilizărilor corporale	170 lei

Entitatea Adacris trebuie să recunoască o pierdere din cedarea lăzii frigorifice la nivelul sumei de 250 lei (3.800 lei – 4.050 lei). În situațiile financiare întocmite, valoarea contabilă a automatului pentru vânzarea de înghețată este valoarea justă a acestuia la data schimbului (4.370 lei). În contabilitatea entității Adacris, schimbul de active va fi reflectat astfel:

4.370 lei	Imobilizări corporale - automat pentru vânzarea de înghețată -	=	Imobilizări corporale - ladă frigorifică -	4.050 lei
250 lei	Pierdere din cedarea imobilizărilor corporale		Numerar	570 lei

OMFP 3055 - art. 104

Sunt reflectate distinct în contabilitate acele imobilizări corporale cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Exemplu:

La data de 04.01.2010, societatea Admera a achiziționat de la furnizori un utilaj la costul de 200.000 lei, TVA 24%. S-au transferat riscurile şi beneficiile aferente activelor, însă acestea sunt în curs de aprovizionare. La data de 28.01.2010, utilajul a fost primit de entitate.

Specificați tratamentele contabile adecvate.

Modificarea destinației activelor deținute

Atunci când un teren este cumpărat în scopul construirii pe acesta de construcții destinate vânzării, acesta trebuie să fie înregistrat la stocuri.

În cazul în care un activ care a fost inițial recunoscut la terenuri este folosit ulterior pentru construirea de ansambluri de locuințe destinate vânzării, în funcție de modul de negociere a contractelor de vânzare a bunurilor ce fac obiectul construcției şi vânzării, valoarea terenului se include în valoarea activului construit sau se evidențiază distinct la stocuri de natura mărfurilor, la valoarea de înregistrare în contabilitate. Dacă terenul a fost reevaluat, concomitent cu schimbarea naturii activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

În cazul activelor de natura ansamblurilor sau complexurilor de locuințe care inițial erau destinate vânzării şi care ulterior îşi schimbă destinația, urmând a fi folosite de entitate pe o perioadă îndelungată sau să fie închiriate unor terți, în contabilitate se înregistrează un transfer de la stocuri la imobilizări corporale. Transferul se efectuează la data schimbării destinației, la valoarea la care activele erau înregistrate în contabilitate (reprezentată de cost).

Exemplu:

La sfârşitul lunii ianuarie, o entitate a achiziționat un teren la costul de 990.000 lei. La sfârşitul anului, terenul este reevaluat la valoarea justă de 1.140.000 lei. În luna februarie a anului următor, ca urmare a cererii crescute privind construcțiile în zonă, societatea a decis folosirea terenului pentru construirea de locuințe destinate vânzării. Totodată, entitatea a mai cumpărat un teren în valoare de 800.000 lei, ce va fi utilizat în acelaşi scop.

Având în vedere că un complex de birouri cu un cost de producție de 400.000 lei nu a putut fi vândut terților, la data de 10 martie 2010, entitatea a decis să îşi mute sediul social şi tot personalul administrativ în aceasta incintă. Durata de viață utilă a clădirii a fost fixată la 20 de ani.

Discutați tratamentele contabile adecvate. Care este valoare contabilă a complexului de birouri la sfârşitul exercițiului 2010?

Atunci când există o modificare a utilizării unei imobilizări corporale, în sensul că aceasta urmează a fi îmbunătățită în perspectiva vânzării, la momentul luării deciziei privind modificarea destinației, în contabilitate se înregistrează transferul activului din categoria imobilizări corporale în cea de stocuri. Transferul se înregistrează la valoarea neamortizată a imobilizării. Dacă imobilizarea corporală a fost reevaluată, concomitent cu reclasificarea activului se procedează la închiderea contului de rezerve din reevaluare aferente acestuia.

Transferul poate fi efectuat **dacă şi numai dacă** există o modificare a utilizării imobilizării, evidențiată de începerea modernizării, în vederea vânzării. Ca urmare, dacă o entitate decide să cedeze o imobilizare corporală fără a fi modernizată, ea continuă să o trateze ca imobilizare corporală până la scoaterea sa din evidență, şi nu ca element de stoc. Modernizarea are semnificația cheltuielilor ulterioare recunoscute ca o componentă a activului.

Exemplu:

Entitatea Nicomaria deține un apartament de 3 camere şi o vilă P+2+M, pentru care sunt disponibile următoarele informații:

Elemente	Suma
212.1 Apartament	300.000 lei
2812.1 Amortizare apartament	50.000 lei
212.2 Vila	850.000 lei
2812.2 Amortizare vila	220.000 lei

Intenția entității este de a vinde cele 2 construcții. La data de 05 ianuarie 2011, entitatea a apelat la o agenție imobiliară, iar la data de 25 ianuarie 2011 aceasta a semnat un contract de vânzare-cumpărare cu o persoană fizică pentru apartamentul de 3 camere.

La data de 28 ianuarie 2011, entitatea a semnat o promisiune de vânzare-cumpărare pentru vilă cu o altă entitate, vânzătorul obligându-se ca în termen de 50 de zile să efectueze lucrări de termoizolație şi de schimbare a tâmplăriei.

Prezentați trataentul contabil care se impune.

Intrare de imobilizări corporale prin aport la capitalul social

Aşa cum am precizat mai sus, intrările de imobilizări prin aport în natură la capitalul social, pe baza *procesului-verbal de recepţie,* se înregistrează la valoarea de aport.

Exemplu:

Domnul Popescu Rareş subscrie ca aport în natură la capitalul social al firmei ABC un teren în valoare de 80.000 lei, conform raportului efectuat de experţi. Formalităţile de transfer al titlului de proprietate se efectuează în termen de 30 de zile de la data cererii de menţiuni şi de la operaţiunea de aport la capitalul social înregistrată în evidenţa contabilă.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

La o majorare de capital social, entitatea Ibuild emite 100.000 de acţiuni, valoare nominală fiind de 0,5 lei/acţiune. Acţionarul care a subscris aceste acţiuni face un aport sub forma unui mijloc de transport, a cărui valoare justă este de 60.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Intrări de imobilizări corporale cu titlu gratuit prin donaţii sau prin plusuri la inventar

Intrările de imobilizări cu titlu gratuit prin donaţii sau prin plusuri la inventar se înregistrează la valoarea curentă (actuală), pe baza *procesului-verbal de recepţie.*

Exemplu:

Entitatea Arcusia primeşte ca donaţie din partea entităţii Botan 40 de birouri. În contabilitatea entităţii Botan, acestea aveau un cost de 19.000 lei şi o amortizare cumulată de 4.000 lei. Valoarea justă a fost stabilită de un evaluator la 11.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Entitatea ABC primeşte sub formă de donaţie 20 de calculatoare a căror valoare justă a fost stabilită la 30.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

La sfârşitul anului 2009, cu ocazia inventarierii, s-a descoperit că un strung în valoare de 2.200 lei nu era înregistrat în contabilitate.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Acordarea de avansuri pentru achiziţia de imobilizări corporale

Exemplu:

În baza contractului încheiat, entitatea ABC achită furnizorului său, un dealer autorizat în România, pentru livrarea unui autoturism, un avans de 12.400 lei inclusiv T.V.A., cu obligaţia achitării diferenţei de plată în termen de 3 zile de la livrarea activului. Livrarea autoturismului în valoare de 80.000 lei se efectuează în termen de 30 de zile de la achitarea avansului.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Efectuaţi înregistrările contabile pentru următoarele tranzacţii/evenimente:

a) acordarea unui avans de 20.000 lei, TVA 24% unui antreprenor pentru realizarea unei construcţii;
b) lucrarea este realizată de către antreprenor în 2 ani. În primul an costul lucrărilor facturate este de 15.000 lei, TVA 24%. Costul total al construcţiei este de 40.000 lei;
c) plata datoriei către antreprenor, după reţinerea avansului acordat.

Imobilizări corporale dobândite prin leasing

Contractul de leasing este acordul prin care locatorul (proprietarul) cedează locatarului (utilizatorul) dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă de timp stabilită, în schimbul unei plăți sau a mai multor plăți. Contractele de leasing sunt de 2 tipuri: financiar şi operațional. Clasificarea contractelor de leasing în leasing financiar sau operațional trebuie să fie efectuată la începutul contractului.

Imobilizări corporale intrate prin leasing financiar

Leasingul financiar este operațiunea de leasing care transferă locatarului cea mai mare parte din riscurile şi avantajele aferente dreptului de proprietate asupra activului. Pentru a clasifica un contract de leasing ca fiind leasing financiar, trebuie să fie îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

a) leasingul transferă locatarului titlul de proprietate asupra bunului până la sfârşitul duratei contractului de leasing;
b) locatarul are opțiunea de a cumpăra bunul la un preț estimat a fi suficient de mic în comparație cu valoarea justă la data la care opțiunea devine exercitabilă, astfel încât, la începutul contractului de leasing, există în mod rezonabil certitudinea că opțiunea va fi exercitată;
c) durata contractului de leasing acoperă, în cea mai mare parte, durata de viață economică a bunului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
d) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puțin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului, reprezentată de valoarea la care a fost achiziționat bunul de către finanțator, respectiv costul de achiziție;
e) bunurile ce constituie obiectul contractului de leasing sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Din punct de vedere fiscal, utilizatorul (locatarul) este tratat ca fiind proprietar. Astfel, amortizarea bunului care face obiectul unui astfel de contract de leasing este efectuată de către utilizator, cheltuielile generate fiind deductibile la determinarea profitului impozabil. În plus, utilizatorul deduce integral şi dobânda aferentă desfăşurării contractului.

Achizițiile de către locatar de bunuri imobile şi mobile trebuie să fie tratate ca investiții în imobilizări, fiind supuse amortizării pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale locatarului.

Din punct de vedere contabil:

- **locatarii** recunosc activele primite în conturile de imobilizări corporale sau necorporale şi înregistrează periodic dobânzile de plătit, conform contabilității de angajamente, la cheltuieli. Dobânda de plătit, aferentă perioadelor viitoare, trebuie să fie evidențiată în afara bilanțului (contul 8051 „Dobânzi de plătit");
- **locatorii** recunosc bunurile date drept creanțe imobilizate şi înregistrează periodic dobânzile de primit, conform contabilității de angajamente, la venituri (IFN aplică Reglementările contabile conforme cu directivele europene aplicabile instituțiilor de credit, aprobate prin Ordinul Băncii Naționale a României nr. 5/2005, cu modificările şi completările ulterioare).

La prezentarea creanțelor în bilanțul contabil, locatorii trebuie să delimiteze creanțele din leasing în funcție de scadență. Astfel, la imobilizări financiare, vor fi prezentate creanțele aferente contractelor de leasing financiar a căror scadență este mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi prezentată la „Creanțe", în cadrul activelor circulante.

În cazul entităților al căror obiect principal de activitate îl constituie activitatea de leasing, cifra de afaceri netă cuprinde venitul din dobânzile aferente contractelor de leasing, precum şi veniturile din celelalte activități secundare legate de activitatea de leasing.

În continuare vom prezenta înregistrările contabile şi tratamentul fiscal specifice operațiunilor de leasing financiar.

Exemplu:

Entitatea Brasal a încheiat la data de 25 septembrie 2010 un contract de leasing financiar pe o perioadă de 3 ani, în vederea achiziționării unui autoturism în valoare de 120.000 lei. Condițiile contractuale sunt următoarele:

- durata contractului este de 3 ani;
- durata de utilizare economică a activului este de 5 ani;
- avans acordat 20.000 lei;
- rata anuală a dobânzii este de 12%;
- tranşele se achită trimestrial, până la data de 15 a ultimei luni din trimestru;

Grafic de rambursare calculat de locator

Nr.Crt	Sold rămas	Rată leasing	Principal	Dobanda	TVA	Rata cu TVA
Avans		20.000,00	20.000,00		4.800,00	24.800,00
Rata 1	93.000,00	10.000,00	7.000,00	3.000,00	2.400,00	12.400,00
Rata 2	85.790,00	10.000,00	7.210,00	2.790,00	2.400,00	12.400,00
Rata 3	78.363,70	10.000,00	7.426,30	2.573,70	2.400,00	12.400,00
Rata 4	70.714,61	10.000,00	7.649,09	2.350,91	2.400,00	12.400,00
Rata 5	62.836,05	10.000,00	7.878,56	2.121,44	2.400,00	12.400,00
Rata 6	54.721,13	10.000,00	8.114,92	1.885,08	2.400,00	12.400,00
Rata 7	46.362,76	10.000,00	8.358,37	1.641,63	2.400,00	12.400,00
Rata 8	37.753,65	10.000,00	8.609,12	1.390,88	2.400,00	12.400,00
Rata 9	28.886,26	10.000,00	8.867,39	1.132,61	2.400,00	12.400,00
Rata 10	19.752,84	10.000,00	9.133,41	866,59	2.400,00	12.400,00
Rata 11	10.345,43	10.000,00	9.407,41	592,59	2.400,00	12.400,00
Rata 12	655,79	10.000,00	9.689,64	310,36	2.400,00	12.400,00
Valoare reziduală		655,79	655,79		157,39	813,18
Total:		**140.655,79**	**120.000,00**	**20.655,79**	**33.757,39**	**174.413,18**

Ultima rată în valoare de 655,79 lei reprezintă valoarea reziduală, valoarea la care se efectuează transferul dreptului de proprietate şi nu conţine dobândă.

Care sunt înregistrările specifice leasingului financiar?

Locatarul va efectua următoarele înregistrări contabile:

- înregistrarea facturii de avans:

20.000 lei	232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	=	404 Furnizori de imobilizări	24.800 lei
4.800 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii de avans:

24.800 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	24.800 lei

- înregistrarea activului primit la valoarea acestuia:

120.000 lei	2133 Mijloace de transport	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	120.000 lei

- evidenţierea extrabilenţieră a dobânzii de plătit aferente întregului contract de leasing:

20.655,79 lei	D 8051 Dobânzi de plătit			20.655,79 lei

- stingerea avansului:

20.000 lei	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale	20.000 lei

- înregistrarea facturii aferente primei rate:

7.000 lei	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	404 Furnizori de imobilizări	12.400 lei
3.000 lei	666 Cheltuieli privind dobânzile			
2.400 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii aferente primei rate:

12.400 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	12.400 lei

- diminuarea dobânzii de plătit aferente contractului de leasing:

3.000 lei			C 8051 Dobânzi de plătit	3.000 lei

- înregistrarea amortizarea aferente primei luni de utilizare ($\frac{120.000}{5 \times 12}$ = 2.000 lei):

2.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea mijloacelor de transport	2.000 lei

Similar vor fi înregistrate toate facturile aferente celor 12 rate de leasing. La plata ultimei rate, locatarul va achita valoarea reziduală şi va obține dreptul de proprietate asupra activului.

- primirea facturii pentru valoarea reziduală:

655,79 lei	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	404 Furnizori de imobilizări	813,18 lei
157,39 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii reprezentând valoarea reziduală:

813,18 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	813,18 lei

Pentru locatar, atât cheltuiala cu amortizarea lunară de 2.000 lei, cât şi cheltuiala cu dobânda aferentă contractului de leasing sunt **deductibile integral**.

Având în vedere faptul că în cazul contractelor de leasing discutăm de datorii exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, diferențele favorabile/nefavorabile rezultate din evaluarea acestora la sfârşitul fiecărei luni se înregistrează în contul 768 „Alte cheltuieli financiare", respectiv 668 „Alte cheltuieli financiare".

De reținut!!! Penalitățile percepute de firmele de leasing **nu** intră în baza de impozitare a TVA şi reprezintă cheltuieli deductibile la determinarea impozitului pe profit.

Imobilizări corporale intrate prin leasing operațional

Leasingul operațional este operațiunea de leasing care nu intră în categoria leasingului financiar.

Din punct de vedere fiscal, locatorul este tratat ca fiind proprietar. Astfel, amortizarea bunului care face obiectul unui astfel de contract de leasing este efectuată de către locator, cheltuielile generate fiind deductibile la determinarea profitului impozabil.

De cealaltă parte, locatarul își deduce chiria, aceasta fiind reprezentată de rata de leasing.

Din punct de vedere contabil:

- **locatorii** recunosc activele date în conturile de imobilizări corporale sau necorporale și înregistrează sumele încasate sau de încasat la venituri, conform contabilității de angajamente;
- **locatarii** recunosc bunurile primite în conturi de evidență din afara bilanțului și înregistrează sumele plătite sau de plătit la cheltuieli, conform contabilității de angajamente.

Exemplu:

Entitatea Brasal închiriază în regim de leasing operațional un depozit necesar stocării semifabricatelor. Valoarea activului din contabilitatea locatorului este de 600.000 lei, iar durata normală de utilizare rămasă este de 16 ani. Condițiile contractuale sunt următoarele:

- durata contractului de leasing este de 4 ani; și
- chiria lunară este de 3.000 lei, TVA 24%.

Care sunt înregistrările specifice leasingului operațional?

Locatorul va efectua următoarele înregistrări contabile:

- emiterea facturii reprezentând chiria lunară:

3.720 lei	411 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii 4427 TVA colectată	3.000 lei 720 lei

- încasarea facturii de la locatar:

3.720 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	411 Clienți	3.720 lei

- înregistrarea amortizării lunare ($\frac{600.000}{16 \times 12}$ = 3.125 lei):

3.125 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	3.125 lei

Cheltuiala cu amortizarea lunară de 3.125 lei este deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Locatarul va efectua următoarele înregistrări contabile:

- evidențierea extracontabil a ratelor de leasing viitoare (3.000 lei x 4 ani x 12 luni):

144.000 lei	D 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii și alte datorii asimilate			144.000 lei

- primirea facturii reprezentând chiria lunară:

3.000 lei	612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și	=	401 Furnizori	3.720 lei

720 lei	chiriile 4426 TVA deductibilă			

- plata facturii către locator:

3.720 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	3.720 lei

- diminuarea extracontabil a ratelor de leasing:

3.000 lei			C 8036 Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	3.000 lei

Cheltuiala cu chiria lunară de 3.000 lei este deductibilă la determinarea profitului impozabil.

Tranzacţii de leaseback

Leaseback-ul reprezintă tranzacţia de vânzare a unui activ pe termen lung şi de închiriere a aceluiaşi activ în regim de leasing. Aceste tranzacţii se contabilizează în funcţie de clauzele contractului de leasing. Avantajele pentru vânzător sunt multiple:

- deblochează o sumă mare de bani pentru alte investiţii necesare;
- beneficiază de o sursă de finanţare în cazul în care îndatorarea la bancă este foarte mare;
- beneficiază de o sursă de finanţare, atunci când activele sunt subevaluate, în cazul unui credit bancar.

Vânzarea unui activ, urmată de închirierea lui în regim de leasing, reprezintă o sursă utilă de finanţare. Aceasta poate părea scumpă în comparaţie cu celelalte, dar având în vedere că această sursă vine la momentul oportun, adică atunci când nu aveţi alte posibilităţi de finanţare, ea îşi păstrează atractivitatea.

Dacă tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un **leasing financiar**, tranzacţia reprezintă un mijloc prin care locatorul acordă o finanţare locatarului, activul având rol de garanţie. Entitatea beneficiară a finanţării (locatarul) **nu** va recunoaşte în contabilitate operaţiunea de vânzare a activului, nefiind îndeplinite condiţiile de recunoaştere a veniturilor. Activul rămâne înregistrat în continuare la valoarea existentă anterior operaţiunii de leasing, cu regimul de amortizare aferent.

Operaţiunea de finanţare trebuie evidenţiată prin înregistrarea contabilă:

5121 Conturi la bănci în lei	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

Dobânda şi alte costuri ale finanţării, potrivit contractelor încheiate, vor fi înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile.

Din punct de vedere al TVA, au loc două operaţiuni distincte, respectiv livrarea bunului, efectuată de locatar şi operaţiunea de leasing, efectuată de locator, pentru care taxa pe valoarea adăugată se evidenţiază conform prevederilor legale.

Exemplu:

Entitatea Radoli deţine o clădire, costul de achiziţie fiind de 60.000 lei, iar amortizarea cumulată de 30.000 lei. Entitatea are nevoie de lichidităţi şi alege ca sursă de finanţare desfăşurarea unei tranzacţii în regim de leaseback. Pentru a obţine o finanţare imediată, entitatea cedează clădirea unei societăţi de leasing (IFN), iar apoi o răscumpără de la aceasta în baza unui contract de leasing financiar.

Din contractul de leasing au fost extrase următoarele informaţii:

- valoarea clădirii preluate în leasing financiar este de 60.000 lei;
- durata contractului de leasing este de 4 ani;
- plata ratelor de leasing se realizează în rate egale;
- dobânda lunară de rambursat este de 210 lei;

- rata principală de rambursat lunar este de 1.250 lei.

Ce înregistrări contabile va efectua entitatea Radoli?

Având în vedere conținutul economic al tranzacțiilor desfășurate, se constată că vânzătorul urmărește de fapt atragerea rapidă de numerar şi nu neapărat tranzacționarea unui activ. Acest raționament determină reflectarea în contabilitate numai a operațiunilor legate de finanțare, iar în ceea ce privește reflectarea în contabilitate a operațiunilor de vânzare, nu se va înregistra nimic în acest sens, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de recunoaştere a veniturilor, imobilizarea reprezentând în fapt o garanție.

Astfel, în cazul contractului de leasing financiar nu se va înregistra în contabilitate decât atragerea de fonduri şi rambursarea acestora către societatea de leasing.

- înregistrarea obținerii finanțării:

60.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	60.000 lei

- înregistrarea TVA aferentă finanțării:

14.400 lei	461 Debitori diverşi	=	4427 TVA colectată	14.400 lei

- înregistrarea facturii de la societatea de leasing reprezentând rata lunară:

1.250 lei	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	404 Furnizori de imobilizări	1.810,4 lei
210 lei	666 Cheltuieli privind dobânzile			
350,4 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata facturii către societatea de leasing:

1.810,4 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.810,4 lei

- amortizarea lunară a clădirii (durata de utilizare este de 20 de ani):

250 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	250 lei

Dacă tranzacția de vânzare şi închiriere a aceluiaşi activ are ca rezultat un **leasing operațional**, entitatea vânzătoare contabilizează o tranzacție de vânzare, cu înregistrarea scoaterii din evidență a activului şi a sumelor încasate sau de încasat şi a TVA pentru operațiunile taxabile, conform prevederilor legale. Operațiunea de închiriere a activului în regim de leasing operațional se contabilizează de utilizator conform prezentelor reglementări. Astfel, operațiunea se reflectă în contul de profit şi pierdere.

Exemplu:

Entitatea Radoli deține o clădire, costul de achiziție fiind de 60.000 lei, iar amortizarea cumulată de 30.000 lei. Entitatea are nevoie de lichidități şi alege ca sursă de finanțare desfășurarea unei tranzacții în regim de leaseback. Pentru a obține o finanțare imediată, entitatea vinde clădirea unei societăți de leasing (IFN) la prețul de 50.000 lei, iar apoi o răscumpără de la aceasta în baza unui contract de leasing operațional.

Din contractul de leasing au fost extrase următoarele informații:

- valoarea contractului de leasing operațional este de 50.000 lei;
- perioada contractuală este de 3 ani;
- plata ratelor de leasing operațional se face în rate lunare egale de 1.100 lei.

Ce înregistrări contabile va efectua entitatea Radoli?

- vânzarea activului către societatea de leasing (IFN):

62.400 lei	461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţii de capital 4427 TVA colectată	50.000 lei 12.400 lei

- scoaterea din evidenţă a activului vândut:

30.000 lei 30.000 lei	2812 Amortizarea construcţiilor 6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital	=	212 Construcţii	60.000 lei

- încasarea creanţei de la societatea de leasing (IFN):

62.400 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	461 Debitori diverşi	62.400 lei

- înregistrarea redevenţei lunare aferente leasingului operaţional (fără TVA):

1.100 lei 264 lei	612 Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	1.364 lei

- plata redevenţei lunare:

1.100 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.100 lei

Pentru întocmirea situaţiilor financiare, utilizatorii bunurilor luate în leasing financiar sau operaţional trebuie să inventarieze şi să transmită societăţilor de leasing lista bunurilor deţinute în baza acelor contracte de leasing. De asemenea, entităţile contractante care au efectuat operaţiuni de leasing şi leaseback trebuie să prezinte informaţii referitoare la operaţiunile derulate în notele explicative la situaţiile financiare.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor cu dobânda - lectură

În practică, mulţi profesionişti consideră că deductibilitatea tuturor cheltuielilor cu dobânzile depinde de gradul de îndatorare a capitalului. Este greşit. Trebuie să ţineţi cont de faptul că **sunt deductibile integral** dobânzile aferente:

- împrumuturilor obţinute de la instituţiile de credit române sau străine;
- împrumuturilor obţinute de la instituţiile financiare nebancare (de exemplu, în cazul contractelor de leasing financiar);
- împrumuturilor obţinute de la bănci internaţionale de dezvoltare şi organizaţii similare;
- împrumuturilor garantate de stat;
- împrumuturilor obţinute de la persoanele juridice care acordă credite potrivit legii; şi
- obligaţiunilor admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată.

Atentie! Pentru situatiile cel mai des intalnite in practica (credite bancare contractate si contracte de leasing financiar), cheltuielile cu dobânda se deduc **integral** la determinarea profitului impozabil. Astfel, nu trebuie sa ţineti cont de gradul de îndatorare sau de un anumit nivel impus al ratei dobânzii.

Mai mult decat atat, pentru categoriile de imprumuturi enumerate mai sus, pierderile din diferenţe de curs valutar sunt de asemenea **deductibile integral**.

În ce situaţii cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile limitat?

Pentru împrumuturile obținute de la alte entități decât cele menționate mai sus (entități din cadrul grupului, asociați/acționari etc.), cheltuielile cu dobanda sunt **deductibile limitat** astfel:

a) pentru împrumuturile în valută, rata dobanzii acceptata in prezent este de maxim 6%, nivel care se actualizează anual prin hotărâre a Guvernului;
b) pentru împrumuturile în lei, nivelul maxim este cel al ratei dobânzii de referință a BNR, aferenta ultimei luni din trimestrul în care se determină impozitul pe profit (în prezent, rata de referinta este de **6,25**%).

Limitele de mai sus se aplică **separat** pentru fiecare împrumut contractat de entitate şi nu cumulat. Mai mult decat atat, pentru ca cheltuielile cu dobanda să fie deductibile în aceste limite trebuie ca gradul de îndatorare a capitalului să fie cuprins între 0 şi 3.

Gradul de îndatorare a capitalului

Gradul de îndatorare a capitalului (GIC) se determină ca raport între media capitalului împrumutat şi media capitalului propriu, ținându-se cont de valorile existente la începutul anului şi la sfârşitul perioadei (trimestru/an) pentru care se determină impozitul pe profit.

$$GIC = \frac{\text{Capital împrumutat (începutul anului)} + \text{Capital împrumutat (sfârsitul perioadei)}}{\text{Capital propriu (începutul anulu)} + \text{Capital propriu (sfârsitul perioadei)}}$$

Capitalul împrumutat cuprinde totalul creditelor şi împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, începând de la data încheierii contractului, mai puțin împrumuturile prezentate în prima parte a materialului pentru care cheltuielile cu dobanda sunt deductibile integral.

Capitalul împrumutat include şi împrumuturile care au un termen de rambursare mai **mic** de un an, daca există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale împrumuturilor pe care le prelungesc, depăşeşte un an.

Capitalul propriu cuprinde capitalul social, rezervele legale, rezervele din reevaluare, alte rezerve, rezultatul nedistribuit, rezultatul exercițiului şi alte elemente de capital propriu constituite de entitate.

Exemplu:

La 31 decembrie 2010, entitatea Adacris dispunea de capitaluri proprii de 400.000 lei şi un împrumut bancar contractat pe 3 ani în sumă de 360.000 lei. La data de 16 februarie 2011, entitatea a fost creditată de societatea-mamă cu suma de 600.000 lei, împrumutul urmând a fi rambursat în 5 ani, cu o rată a dobânzii de 5%. La 31 martie 2011, capitalurile proprii erau de 300.000 lei.

Cheltuielile cu dobânda generate vor fi deductibile fiscal?

Cheltuielile cu dobânda aferente împrumutului bancar de 360.000 lei sunt deductibile **integral**. Creditul respectiv nu este luat în considerare la determinarea gradului de îndatorare.

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{0 + 600.000}{400.000 + 300.000} = 0,85$$

Având în vedere că gradul de îndatorare este mai mic decat 3, iar rata dobânzii este de 5%, cheltuielile cu dobânda aferente creditului obținut de la societatea-mamă vor fi deductibile la determinarea profitului impozabil aferent primului trimestru al anului 2011.

In cazul imprumuturilor pentru care se pune problema deductibilitatii cheltuielilor cu dobanda, putem tine cont de urmatoarea schema, cu precizarea de mai jos:

	Grad de indatorare < 0	**Grad de indatorare $\in [0;3]$**	**Grad de indatorare > 3**
Rata dobanzii > 6,25% (lei) > 6% (valuta)	Cheltuieli nedeductibile care nu sunt reportate pentru perioada urmatoare	Cheltuieli nedeductibile care nu sunt reportate pentru perioada urmatoare	Cheltuieli nedeductibile care nu sunt reportate pentru perioada urmatoare
Rata dobanzii ≤ 6,25% (lei) ≤ 6% (valuta)	Cheltuieli nedeductibile reportate pentru perioada urmatoare	Cheltuieli deductibile	Cheltuieli nedeductibile reportate pentru perioada urmatoare

Pentru situațiile în care rata dobânzii depăşeşte nivelul de 6,25% pentru împrumuturile în lei, respectiv de 6% pentru cele în valută, cheltuielile cu dobânda sunt nedeductibile pentru partea care depăşeşte aceste praguri. De exemplu, dacă rata dobânzii pentru un împrumut în lei este de 9%, atunci

cheltuiala nedeductibilă care nu se reportează pentru perioada următoare se stabileşte având în vedere nivelul de 2,75% (9% - 6,25%) aplicat la creditul respectiv.

Exemplu:

La data de 31 martie 2011, entitatea Barsin prezintă următoarea situație:

Elemente	1 ianuarie 2011	31 martie 2011
Capitaluri proprii	100.000 lei	120.000 lei
Capital împrumutat de la un acționar	110.000 lei	150.000 lei
Capital împrumutat de la o bancă	30.000 lei	90.000 lei
Cheltuieli cu dobânda aferente împrumutului de la acționar	0 lei	21.000 lei
Cheltuieli cu dobânda aferente împrumutului bancar	0 lei	14.000 lei
Venituri din dobânzi	0 lei	26.000 lei

Determinați nivelul deductibilității cheltuielilor cu dobânda la data de 31 martie 2011 în următoarele situații:

CAZ 1	- rata dobânzii pentru creditul bancar este de 20%; - rata dobânzii pentru împrumutul contractat de la acționar este de 18,75%; - capitalul împrumutat de la acționar la 31 martie este de 150.000 lei.
CAZ 2	- rata dobânzii pentru creditul bancar este de 20%; - rata dobânzii pentru împrumutul contractat de la acționar este de 5%; - capitalul împrumutat de la acționar la 31 martie este de 150.000 lei.
CAZ 3	- rata dobânzii pentru creditul bancar este de 20%; - rata dobânzii pentru împrumutul contractat de la acționar este de 18,75%; - capitalul împrumutat de la acționar la 31 martie este de 650.000 lei.
CAZ 4	- rata dobânzii pentru creditul bancar este de 20%; - rata dobânzii pentru împrumutul contractat de la acționar este de 5%; - capitalul împrumutat de la acționar la 31 martie este de 650.000 lei.

Exemplu:

La data de 31 martie 2010, societatea Brasal a fost împrumutată de societatea-mamă cu 50.000 euro pe o perioadă de 3 ani, cu o rată a dobânzii de 11%. Creditul va fi rambursat în 3 tranşe anuale egale, împreună cu dobânda aferentă. Vom presupune un curs de schimb stabil de 4,2 lei/euro.

Care este nivelul cheltuielilor cu dobânda nedeductibile fiscale în anul 2010?

Având în vedere că rata dobânzii este de 11%, rezultă că cheltuielile cu dobânda nu vor fi deductibile integral, chiar dacă gradul de îndatorare a capitalului ar fi cuprins între 0 şi 3.

Astfel, având în vedere că pentru împrumuturile în valută nivelul ratei dobânzii acceptat pentru deducere este de 6%, înseamnă că pentru diferența de 5% cheltuiala cu dobânda va fi nedeductibilă, fără a mai putea fi recuperată în anii următorii.

Dobânda nedeductibilă aferentă an 2010 = 50.000 euro x 5% x $\frac{9}{12}$ x 4,2 lei/euro = 7.875 lei

I. Dacă gradul de îndatorare este **cuprins** între 0 şi 3, atunci dobânda aferentă ratei de 6% este deductibilă la determinarea profitului impozabil aferent anului 2010.

Dobânda deductibilă aferentă anului 2010 = 50.000 euro x 6% x $\frac{9}{12}$ x 4,2 lei/euro = 9.450 lei

II. Dacă gradul de îndatorare este mai **mare** de 3 sau negativ, atunci dobânda aferentă ratei de 6% este **nedeductibilă** la determinarea profitului impozabil aferent anului 2010, dar se reportează în anii următori, până la deductibilitatea integrală a acesteia.

Dobânda nedeductibilă aferentă an 2010 = 50.000 euro x 6% x $\frac{9}{12}$ x 4,2 lei/euro = 9.450 lei

Atenție! În funcție de tratamentul fiscal aferent cheltuielilor cu dobânda, Declarația 101 privind impozitul pe profit se completează în mod diferit. Astfel:

- dobânda nedeductibilă care nu poate fi recuperată în perioadele fiscale următoare va fi înregistrată la rândul 31 „Cheltuieli cu dobânzile nedeductibile care nu sunt reportate pentru perioada următoare"; şi
- dobânda nedeductibilă care se reportează în perioadele fiscale următoare va fi înregistrată la rândul 32 „Cheltuieli cu dobânzi şi diferențe de curs valutar reportate pentru perioada următoare".

Aceste prevederi referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile şi diferențele de curs valutar nu se aplică entităților care au ca obiect de activitate acordarea de împrumuturi (societăți comerciale bancare-persoane juridice române, instituții de credit, instituții financiare nebancare, societăți de leasing pentru operațiunile de leasing, sucursale ale băncilor străine care îşi desfăşoară activitatea în România, societăți de credit ipotecar), în cazul acestora cheltuielile cu dobânzile şi diferențele de curs valutar fiind **integral deductibile**.

Reevaluarea imobilizărilor corporale

În continuare, va fi prezentat tratamentul contabil aferent reevaluărilor, urmat de tratamentul fiscal care poate fi diferit de la un activ la altul, în funcție de momentul efectuării în timp a reevaluărilor.

Entitățile pot opta să îşi reevalueze imobilizările corporale existente la sfârşitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la **valoarea justă**, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu. De regulă, valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de către profesionişti calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național şi internațional. Astfel, cu toate că în conținutul OMFP 3055 este folosită expresia „de regulă", este de preferat ca în practică entitățile să apeleze la evaluatori membri ANEVAR.

Valoarea justă se determinată, de regulă, plecând de la valoarea de piață a activelor. Dacă un activ dintr-o grupă de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piață activă pentru acel activ, atunci acesta trebuie să fie prezentat în bilanț la cost, mai puțin ajustările cumulate de valoare. Dacă ulterior, valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanț trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare.

O piață activă este o piață unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

a) elementele comercializate sunt omogene;
b) pot fi găsiți în permanență cumpărători şi vânzători interesați; şi
c) prețurile sunt cunoscute de cei interesați.

Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric trebuie să fie prezentată ca un **plus de valoare** sau ca un **minus de valoare**.

Surplusul din reevaluare apărut în urma unei reevaluări va fi înregistrat:

- în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare", dacă anterior nu s-a constatat un minus de valoare;
- în contul 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor", dacă anterior s-a constatat un minus de valoare înregistrat în conturile din grupa 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", iar eventualul surplus se va înregistra în creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare".

Minusul din reevaluare apărut în urma unei reevaluări va fi înregistrat separat:

- în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor", dacă anterior nu s-a constatat niciun plus de valoare;

- în debitul contului 105 „Rezerve din reevaluare", dacă anterior s-a constatat un plus de valoare, iar eventuala diferență negativă rămasă va fi înregistrată în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor".

Exemplu:
Societatea Adacis a cumpărat la data de 20.11.2004 un teren, costul acestuia fiind de 70.000 lei. La o primă reevaluare a acestuia, s-a stabilit o valoare justă de 83.000 lei. La a doua reevaluare, valoarea justă a activului s-a situat la nivelul sumei de 64.000 lei. La a treia reevaluare, valoarea de pe piață a terenului a crescut până la 73.000 lei. La a patra reevaluare, valoarea justă este de 70.500 lei.
Ce înregistrări contabile va efectua entitatea Adacis?

Atenție! Atunci când ați reevaluat un element de natura imobilizărilor corporale, trebuie să procedați la reevaluarea simultană a **tuturor** elementelor din acea grupă de imobilizări corporale, pentru a evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situațiile financiare a unor valori formate din costuri şi sume determinate la date diferite.

O grupă de imobilizări corporale cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei entități.

Exemple de grupe de imobilizări corporale sunt: terenuri, clădiri, maşini şi echipamente, nave, etc.

Trebuie să efectuați cu **suficientă regularitate** operațiunile de reevaluare, astfel încât valoarea contabilă atribuită imobilizărilor corporale să nu fie diferită în mod substanțial de valoarea justă determinată la data bilanțului.

Dacă în urma recunoaşterii inițiale ca activ imobilizat, valoarea acestuia este determinată pe baza reevaluării, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, **înlocuind** costul de achiziție, costul de producție sau orice alte valori atribuite înainte acelui activ. Regulile privind amortizarea vor fi aplicate activului imobilizat având în vedere valoarea acestuia, determinată ca urmare a reevaluării.

La reevaluarea unei imobilizări corporale, **amortizarea cumulată** la data reevaluării poate fi:

- **eliminată** din valoarea contabilă brută a activului, iar valoarea netă este recalculată la nivelul valorii reevaluate a activului (această metodă este utilizată, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piață); sau
- **recalculată** proporțional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată (această metodă este utilizată atunci când activul este reevaluat prin aplicarea unui indice).

Prima metodă mai este cunoscută ca metoda **actualizării valorii nete**, iar cea de-a doua ca fiind metoda **actualizării valorii brute**.

Exemplu:
Societatea Trasol deține o clădire înregistrată la costul de 120.000 lei, iar amortizarea cumulată este de 40.000 lei. Se decide reevaluarea imobilizării, valoarea justă fiind de 128.000 lei. Durata de viață rămasă este de 20 de ani
Cum se înregistrează plusul din reevaluare prin metoda valorii nete?
Dar dacă politica entității este de a reevalua activele pe bază de indici, în acest caz indicele de actualizare fiind de 1,6?
Care ar fi situația în cazul în care valoarea justă a activului ar fi de 60.000 lei?

Exemplu:
La data de 22.12.2005, entitatea Brasol achiziționează un utilaj, costul acestuia fiind de 50.000 lei, amortizabil liniar în 5 ani. La sfârşitul anului 2009, activul este reevaluat, valoarea justă stabilită fiind de 24.000 lei.
În condițiile aplicării celor două metode, efectuați înregistrările contabile care se impun.
Determinați înregistrările şi în situația în care utilajul ar fi fost achiziționat pe 16.09.2006.

Exemplu:
Societatea Mirali deține o instalație achiziționată în data de 21.12.2007, valoarea acesteia fiind de 150.000 lei, amortizată liniar în 5 ani. La sfârşitul anului 2009 se decide reevaluarea sa, valoarea

justă stabilită fiind de 100.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile privind reevaluarea în condiţiile eliminării amortizării cumulate din valoarea contabilă brută a activului (metodei valorii nete)?

Exemplu:

O societate a cumpărat la data de 13 august 2008 un utilaj amortizat liniar în 10 ani, costul de achiziţie fiind de 90.000 lei. La data de 31.12.2009, societatea a reevaluat utilajul, valoarea justă fiind de 80.000 lei. Datorită schimbării condiţiilor de utilizare, durata de viaţă rămasă a fost reestimată la 8 ani.

Cum se înregistrează reevaluarea şi care va fi amortizarea aferentă anului 2010?

Tratamentul contabil ulterior aferent rezervelor din reevaluare:

Entitatea poate alege dintre cele 2 variante prezentate în conţinutul reglementărilor contabile:

- surplusul din reevaluare recunoscut în contul 105 „Rezerve din reevaluare" poate fi transferat direct în rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), atunci când activul este derecunoscut (casat, vândut, transferat la stocuri);
- o parte din surplusul obţinut poate fi transferat direct în rezerve (contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"), pe măsură ce activul este utilizat şi amortizat de entitate (valoarea surplusului transferat este **diferenţa** dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi amortizarea calculată pe baza costului iniţial al activului).

Având în vedere tratamentul fiscal aferent rezervelor din reevaluare, este de preferat să optaţi pentru cea de-a doua variantă prezentată mai sus.

Exemplu:

O entitate achiziţionează un autoturism, la data de 11.12.2001, valoarea fiind de 100.000 lei, iar durata de viaţă utilă de 10 ani, amortizat liniar. La sfârşitul anului 2004, activul se reevaluează, valoarea justă stabilită fiind de 87.500 lei. După 2 ani de la prima reevaluare se efectuează cea de-a doua reevaluare, valoarea justă fiind de 40.000 lei.

Ştiind că rezerva din reevaluare se transferă la rezerve pe măsura amortizării activului, stabiliţi tratamentul contabil pentru cea de-a doua reevaluare.

Exemplu:

Entitatea ALFA a achiziţionat la data de 12 martie 2006 o instalaţie de producţie la nivelul sumei de 54.000 lei, cheltuielile de transport facturate de furnizorul de transport fiind de 2.000 lei. Durata de viaţă utilă este de 7 ani, iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară. La data de 31.12.2008, entitatea reevaluează activul, valoarea justă stabilită fiind de 44.000 lei. Tot la această dată, durata de viaţă utilă rămasă a fost reestimată la 4 ani. A doua reevaluare a instalaţiei are loc la data de 31.12.2009, valoarea justă fiind de 27.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate de către entitate în perioada martie 2006 – decembrie 2009, dacă rezerva din reevaluare este transferată pe măsură ce activul este utilizat?

Care este nivelul amortizării aferente exerciţiului financiar cu închidere la 31 decembrie 2010?

Exemplu:

La data de 12 august 2005, entitatea BETA a achiziţionat un utilaj, preţul facturat de către furnizor fiind de 33.000 lei. Pentru a fi pus în funcţiune la data de 03 septembrie 2005, utilajul a necesitat lucrări de montaj facturate de către un terţ la nivelul sumei de 3.000 lei. Durata de viaţă utilă este de 6 ani, iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară. La data de 31.12.2007, entitatea reevaluează activul, valoarea justă stabilită fiind de 24.000 lei. Tot la această dată, durata de viaţă utilă rămasă a fost reestimată la 3 ani. A doua reevaluare a instalaţiei are loc la data de 31.12.2009, valoarea justă fiind de 12.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate de către entitate în perioada august 2005 – decembrie 2009, dacă rezerva din reevaluare este transferată pe măsură ce activul este utilizat?

Care este mărimea amortizării aferente exerciţiului financiar cu închidere la 31 decembrie 2010?

REZOLVARE:

Pentru sfârşitul anului 2005, vom avea în contabilitate:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizări privind imobilizările corporale	1.500	1.500

Pentru sfârşitul anului 2006, vom avea în contabilitate:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizări privind imobilizările corporale	6.000	6.000

La prima reevaluare a activului, sunt disponibile următoarele date :

*	Cost de achiziție (33.000 lei + 3.000 lei)	36.000 lei
–	Amortizare aferentă anului 2005 ((36.000 / 6) x 3/12)	1.500 lei
–	Amortizare aferentă anului 2006 (36.000 / 6)	6.000 lei
–	Amortizare aferentă anului 2007 (36.000 / 6)	6.000 lei
=	Valoare netă (rămasă de amortizat)	22.500 lei
*	Valoare justă	24.000 lei
	Plus din reevaluare	1.500 lei

La sfârşitul anului 2007, se efectuează următoarele înregistrări contabile:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizări privind imobilizările corporale	6.000	6.000
2813 Amortizări privind imobilizările corporale	2131 Echipaemente tehnologice	13.500	13.500
2131 Echipaemente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	1.500	1.500

La sfârşitul anilor 2008 şi 2009, entitatea va transfera o parte din surplus la rezultatul reportat. Valoarea surplusului transferat este diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului.

*	Valoare justă în urma primei reevaluări	24.000
*	Amortizare calculată la valoarea reevaluată (24.000 / 3)	8.000
–	Amortizare calculată la cost (22.500 / 3)	7.500
=	**Suma transferată la rezultatul reportat**	**500**

La sfârşitul anilor 2008 şi 2009, entitatea va înregistra:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizări privind imobilizările corporale	8.000	8.000
105 Rezerve din reevaluare	1065 Rezerve	500	500

În urma celei de-a doua reevaluări, situația se prezintă astfel:

*	Valoare justă în urma primei reevaluări	24.000
–	Amortizare aferentă anilor 2008 şi 2009 ((24.000 / 3) x 2)	16.000
=	Valoare netă (rămasă de amortizat)	8.000
*	Valoare justă în urma celei de-a II-a reevaluări	12.000
	Plus din reevaluare	**4.000**

Ca urmare a transferării unei părți din rezerve la rezultatul reportat, soldul contului 105 "Rezerve din reevaluare" este de 500 lei. Surplusul din reevaluare se va contabiliza astfel:

2813 Amortizări privind imobilizările corporale	2131 Echipamente tehnologice	16.000	16.000

2131 Echipamente tehnologice	105 Rezerve din reevaluare	4.000	4.000

Având în vedere că în urma celei de-a doua reevaluări durata de viață utilă rămasă este de 1 an, amortizarea aferentă anului 2010 este de 12.000 lei. Înregstrările contabile sunt:

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	2813 Amortizări privind imobilizările corporale	12.000	12.000
105	1065	4.500	4.500

	Rezerve din reevaluare	Rezerve			

Exemplu:

Costul de achiziție al unei instalații este de 50.000 lei, iar durata de viață utilă este de 10 ani. S-a optat pentru utilizarea metodei de amortizare liniară. Prima reevaluare a activului are loc după 3 ani de la achiziție, valoare justă stabilită fiind de 42.000 lei. A doua reevaluare a instalației are loc după 3 ani de la prima, valoare justă fiind de 13.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile de la cea de-a doua reevaluare?

Exemplu:

O entitate achiziționează la data de 17.12.N-1 o instalație la costul de 100.000 lei amortizată liniar în 10 ani.

a) la sfârşitul anului N+1, are loc o primă reevaluare a activului, valoarea justă 84.000 lei;

b) la sfârşitul anului N+4, are loc o a doua reevaluare, valoarea justă 49.500 lei;

c) la sfârşitul anului N+6, are loc o a treia reevaluare, valoarea justă 26.700 lei;

d) la sfârşitul anului N+8, are loc o ultimă reevaluare, valoarea justă 13.900 lei.

Stabiliți înregistrările contabile.

Exemplu:

Entitatea Dora a achiziționat un utilaj la costul de achiziție de 50.000 lei, durata de viață utilă fiind de 10 ani. Aceasta aplică metoda de amortizare liniară. Prima reevaluare a activului are loc după 4 ani, valoare justă stabilită fiind de 36.000 lei. A doua reevaluare are loc după 3 ani de la prima reevaluare, valoare justă în acest caz fiind de 11.000 lei.

În condițiile în care rezerva din reevaluare este trecută la rezultatul reportat la casarea bunului, precizați care este soldul contului 105 după a doua reevaluare.

Rezerva din reevaluare constituită cu ocazia reevaluărilor **poate fi distribuită** acționarilor sau asociaților, direct sau indirect, atunci când activul imobilizat reevaluat a fost valorificat sau atunci când ne referim la o rezervă impozitată pe măsura amortizării activului, situație în care surplusul din reevaluare reprezintă un **câştig efectiv realizat**.

Exemplu:

Entitatea Galopa a obținut în anul 2009 o pierdere de 38.000 lei. Entitatea dispune de un rezultat reportat pozitiv din anii precedenți de 14.000 lei şi de un sold al contului 1065 de 45.000 lei, reprezentând un plus din reevaluarea unei construcții.

Poate fi acoperită pierderea din anul 2009 pe seama rezervei din contul 1065?

În urma convocării Adunării generale a asociaților, conform prevederilor din Legea 31/1990 – privind societățile comerciale, pot fi stabilite sursele din care pierderea va fi acoperită. În acest sens, se ține cont şi de art. 249 din OMFP 3055:

"Art 249. Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar şi cel reportat, din rezerve, prime de capital şi capital social, potrivit hotărârii AGA, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea AGA, respectiv a consiliului de administrație."

Pentru acoperirea pierderii pe seama rezultatului reportat pozitiv se înregistrează:

14.000 lei	1171.An 2008 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	=	1171.An 2009 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	14.000 lei

Pentru acoperirea pierderii reportate pe seama rezervelor se efectuează următoarea înregistrare:

38.000 lei	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	=	1171.An 2009 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită	38.000 lei

Trebuie avute în vedere şi implicaţiile fiscale. Rezerva din reevaluare este un element impozabil supus unui impozit amânat. În acest moment, se modifică destinaţia rezervei ceea ce înseamnă că dacă aceasta nu a fost deja impozitată, atunci va lua naştere faptul generator al impozitării rezervei.

Având în vedere că de-a lungul timpului au existat mai multe tratamente fiscale în cazul reevaluărilor, trebuie să existe informaţii suplimentare referitoare la momentul constituirii rezervelor şi ponderea în care acestea au fost supuse impozitării.

Indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exerciţiului financiar, entităţile trebuie să **prezinte** în **notele explicative** următoarele informaţii:

- elementele supuse reevaluării;
- metoda prin care s-au calculat valorile prezentate;
- elementul afectat din contul de profit şi pierdere, dacă este cazul.
- valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate şi suma corespunzătoare reevaluării efectuate;
- valoarea rezervei din reevaluare existentă la începutul exerciţiului financiar;
- diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;
- sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura oricărui astfel de transfer şi temeiul legal al acestuia;
- valoarea rezervei din reevaluare existentă la sfârşitul exerciţiului financiar; şi
- tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare;
- valoarea la data bilanţului a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi costul istoric.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) **nu** reprezintă reevaluări, aceste evaluări fiind făcute în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanţ. Fac excepţie situaţiile în care data situaţiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situaţiilor financiare anuale.

Tratamentul fiscal al rezervelor din reevaluare – lectură suplimentară

În funcţie de data la care reevaluarea a fost efectuată, există tratamente fiscale diferite privind surplusul obţinut din reevaluare. Astfel, putem identifica următoarele etape majore:

Perioada	Tratament fiscal	Alte informaţii
Până la 01.01.2004	Cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate **deductibile**	
Între 01.01.2004 – 31.12.2006	Cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate **nedeductibile**	Au fost considerate cheltuieli nedeductibile doar cele aferente reevaluărilor efectuate după data de 01.01.2004
Între 01.01.2007 – 30.04.2009	Cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate **deductibile**	Valoarea fiscală include: • reevaluările efectuate până la 31.12.2003; • reevaluările efectuate după 01.01.2007; • partea rămasă neamortizată, evidenţiată în sold la 31.12.2006 pentru reevaluările efectuate în intervalul 01.01.2004 – 31.12.2006.
Începând cu 01.05.2009	Cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate **deductibile**	Cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare constituite după 01.01.2004 sunt considerate şi venituri **impozabile**

Exemplu:

Entitatea Nistil a achiziționat în anul 2001 un apartament, pentru care amortizarea anuală stabilită a fost de 2.000 lei. La data de 31.12.2007, entitatea a reevaluat activul, în urma acestei operații amortizarea anuală rezultată fiind de 5.000 lei. La data de 31.12.2010, apartamentul a fost reevaluat pentru a doua oară, amortizarea anuală fiind de 8.000 lei.

Care este impactul acestor reevaluări asupra Declarației 101 aferente anului 2011?

În Declarația 101, aceste informații vor fi prezentate astfel:

- la rândul 11 „Elemente similare veniturilor", va fi trecută suma de 6.000 lei (8.000 lei – 2.000 lei), reprezentând diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii reevaluate şi amortizarea calculată pe baza costului istoric;
- la rândul 14 „Amortizare fiscală", va fi trecută suma de 8.000 lei, având în vedere că legislația fiscală prevede că valoarea fiscală include şi plusurile din reevaluare;
- la rândul 29 „Cheltuieli cu amortizarea contabilă", va fi trecută suma de 8.000 lei, reprezentând amortizarea activului.

Odată cu adoptarea O.U.G. nr. 34/2009, în Codul fiscal a fost introdus un nou alineat (art.22, alin (5^1)) care limitează oarecum recunoaşterea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea aferente rezervelor din reevaluare. Mai mult decât atât, este limitată şi recunoaşterea fiscală a rezervelor din reevaluare la momentul scoaterii din gestiune a activelor la care se referă.

În următorul exemplu vom avea în vedere o entitate care efectuează două reevaluări pentru un activ: prima, înainte de 01.01.2004, iar cealaltă reevaluare ulterior acestei date.

Exemplu:

La 12 decembrie 2001, entitatea Brasal a achiziționat o clădire la costul de 120.000 lei, durata normală de utilizare fiind de 50 de ani. Metoda de amortizare adoptată de entitate este cea liniară. La data de 31.12.2003, entitatea a reevaluat activul, valoarea justă fiind de 144.000 lei, iar la data de 31 decembrie 2006, clădirea a fost iar reevaluată, valoarea justă a acesteia fiind de 153.000 lei.

La înregistrarea reevaluărilor, se va utiliza metoda valorii nete.

Care este tratamentul fiscal aferent celor două reevaluări?

La **prima reevaluare** a clădirii (31.12.2003), sunt disponibile următoarele date:

*	Cost de achiziție	120.000 lei
–	Amortizare cumulată pe 2 ani ((120.000 / 50) x 2)	4.800 lei
=	Valoare netă contabilă	115.200 lei
*	Valoare justă	144.000 lei
	Plus din reevaluare	**28.800 lei**

Înregistrările contabile efectuate până la data de 31.12.2003 sunt:

- înregistrarea amortizării aferente anului 2002:

2.400 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	2.400 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2003:

2.400 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	2.400 lei

- eliminarea amortizării, cu ocazia reevaluării:

4.800 lei	2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	4.800 lei

- înregistrarea plusului de valoare constatat în urma reevaluării:

28.800 lei	212 Construcții	=	105 Rezerve din reevaluare	28.800 lei

Amortizare anuală după prima reevaluare = $\frac{144.000}{48}$ = 3.000 lei.

În perioada 2004 – 2006, cheltuielile cu amortizarea aferentă reevaluării din 31.12.2003 au fost considerate deductibile la determinarea profitului impozabil.

La cea de-a doua reevaluare a activului (31.12.2006), situația se prezintă astfel:

*	Valoare justă în urma primei reevaluări	144.000 lei
–	Amortizare acumulată pe 3 ani ((144.000 / 48) x 3)	9.000 lei
=	Valoare netă contabilă	135.000 lei
*	Valoare justă la 31.12.2006	153.000 lei
	Plus din reevaluare	**18.000 lei**

Înregistrările contabile efectuate până la data de 31.12.2006 sunt:

- înregistrarea amortizării aferente anului 2004:

3.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	3.000 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2005:

3.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	3.000 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2006:

3.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	3.000 lei

- eliminarea amortizării, cu ocazia reevaluării:

9.000 lei	2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	9.000 lei

- înregistrarea plusului de valoare constatat în urma reevaluării:

18.000 lei	212 Construcții	=	105 Rezerve din reevaluare	18.000 lei

Amortizare anuală după cea de-a doua reevaluare = $\frac{153.000}{45}$ = 3.400 lei.

Presupunând că nu vor mai avea loc alte reevaluări, începând cu anul 2007, entitatea va înregistra anual:

3.400 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	3.400 lei

Cheltuiala cu amortizarea anuală de 3.400 lei poate fi structurată astfel:

- 2.400 lei, nivel aferent costului de achiziție (120.000 lei/50 ani);
- 600 lei, nivel aferent surplusului din reevaluare înregistrat la 31.12.2003 (28.800 lei/48 ani);
- 400 lei, nivel aferent surplusului din reevaluare înregistrat la 31.12.2006 (18.000 lei/45 ani).

Începand cu 1 mai 2009, cota-parte din cheltuiala cu amortizarea aferentă reevaluării din 31.12.2006 în sumă de 400 lei/an este considerată venit impozabil şi se impozitează pe măsura înregistrării amortizării fiscale a imobilului. În contabilitate, această sumă **nu** se înregistrează la venituri, ci în momentul completării Declarației 101 privind impozitul pe profit va fi înregistrată la rândul 11 „Elemente similare veniturilor".

Suma de 933 lei ($\frac{400}{12} \times 28$), reprezentând surplusul din reevaluare înregistrat în perioada 01.01.2007-30.04.2009 va fi impozitat la momentul modificării destinației rezervei, adică fie la momentul transferării acesteia în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" pentru a fi distribuită, fie la cedarea/casarea activului.

Toate rezervele din reevaluare se impozitează odată cu amortizarea activelor?

Nu. Sunt o serie de rezerve din reevaluare care nu se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale:

- rezervele din reevaluarea activelor efectuate înainte de 01.01.2004;
- rezervele aferente reevaluărilor efectuate după data de 1 ianuarie 2004, care au fost transferate în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" şi care există în soldul acestui cont la data de 30 aprilie 2009. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora.
- rezervele aferente reevaluărilor efectuate după data de 1 ianuarie 2004, care nu au fost transferate în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" pe măsură ce activele au fost utilizate. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora.

Ce se întâmplă cu rezervele din reevaluare la cedarea/casarea activelor?

Odată cu introducerea Codului fiscal de la 1 ianuarie 2004, s-a prevăzut ca, la cedarea sau casarea activelor, rezervele din reevaluare care au fost considerate deductibile prin amortizarea lor să fie clasificate ca elemente similare veniturilor, adică să fie impozitate la data cedării/casării activelor reevaluate.

Începand cu 1 ianuarie 2008, rezervele din reevaluare au fost considerate elemente similare veniturilor şi impozitate la momentul modificării destinației acestor rezerve şi nu la data cedării/casării activelor reevaluate.

Odată cu adoptarea O.U.G. nr. 34/2009, începând cu 1 mai 2009, rezervele din reevaluarea activelor cedate/casate sunt impozitate la momentul scoaterii din gestiune a acestor active, dacă rezervele sunt aferente unor reevaluări efectuate dupa data de 1 ianuarie 2004. Sunt excluse totuşi rezervele din reevaluare înregistrate după 1 ianuarie 2004 aferente activelor cedate după 1 mai 2009 care au fost transferate între timp în contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare".

Din punct de vedere contabil, OMFP 3055/2009 prevede că surplusul din reevaluare reprezintă un câştig realizat fie integral la data scoaterii din gestiune a activului reevaluat, fie pe măsura amortizării sale, ca diferență între amortizarea calculată pe baza valorii reevaluate şi amortizarea calculată pe baza costului inițial.

În următorul exemplu vom avea în vedere o entitate care efectuează două reevaluări pentru un activ: prima, înainte de 01.01.2004, iar cealaltă reevaluare la 31.12.2005. Ulterior, entitatea vinde activul respectiv.

Exemplu:

La 08 decembrie 2001, entitatea ALFA a achiziționat o clădire la costul de 240.000 lei, durata normală de utilizare fiind de 50 de ani. Metoda de amortizare adoptată de entitate este cea liniară. La data de 31.12.2003, entitatea a reevaluat activul, valoarea justă fiind de 288.000 lei, iar la data de 31 decembrie 2005, clădirea a fost iar reevaluată, valoarea justă a acesteia fiind de 303.600 lei. La data de

7 ianuarie 2010, entitatea vinde clădirea la prețul de vânzare de 420.000 lei.

La înregistrarea reevaluărilor, se va utiliza metoda actualizarii valorii nete. Entitatea va transfera plusul din reevaluare la rezerve pe masura ce activul este utilizat si nu doar la casarea/cedarea sa.

Care este tratamentul fiscal aferent rezervei din reevaluare?

La **prima reevaluare** a clădirii (31.12.2003), sunt disponibile următoarele date:

*	Cost de achiziție	240.000 lei
–	Amortizare cumulată pe 2 ani ((240.000 / 50) x 2)	9.600 lei
=	Valoare netă contabilă	230.400 lei
*	Valoare justă la 31.12.2003	288.000 lei
	Plus din reevaluare	**57.600 lei**

Înregistrările contabile efectuate până la data de 31.12.2003 sunt:

- înregistrarea amortizării aferente anului 2002:

4.800 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	4.800 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2003:

4.800 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	4.800 lei

- eliminarea amortizării, cu ocazia reevaluării:

9.600 lei	2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	9.600 lei

- înregistrarea plusului de valoare constatat în urma reevaluării:

57.600 lei	212 Construcții	=	105 Rezerve din reevaluare	57.600 lei

Amortizare anuală după prima reevaluare = $\frac{288.000}{48}$ = 6.000 lei.

În perioada 2004 – 2005, cheltuielile cu amortizarea aferentă reevaluării din 31.12.2003 au fost considerate **integral deductibile** la determinarea profitului impozabil.

La cea de-a doua reevaluare a activului (31.12.2005), situația se prezintă astfel:

*	Valoare justă în urma primei reevaluări	288.000 lei
–	Amortizare acumulată pe 2 ani ((288.000 / 48) x 2)	12.000 lei
=	Valoare netă contabilă	276.000 lei
*	Valoare justă la 31.12.2005	303.600 lei
	Plus din reevaluare	**27.600 lei**

Înregistrările contabile efectuate până la data de 31.12.2005 sunt:

- înregistrarea amortizării aferente anului 2004:

6.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.000 lei

- transferul surplusului din reevaluare la alte rezerve (6.000 lei – 4.800 lei):

1.200 lei	105	=	1068	1.200 lei

	Rezerve din reevaluare		Alte rezerve	

- înregistrarea amortizării aferente anului 2005:

6.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.000 lei

- transferul surplusului din reevaluare la alte rezerve (6.000 lei – 4.800 lei):

1.200 lei	105 Rezerve din reevaluare	=	1068 Alte rezerve	1.200 lei

- eliminarea amortizării, cu ocazia reevaluării de la 31.12.2005:

12.000 lei	2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	12.000 lei

- înregistrarea plusului de valoare constatat în urma reevaluării:

27.600 lei	212 Construcții	=	105 Rezerve din reevaluare	27.600 lei

Amortizare anuală după cea de-a doua reevaluare = $\frac{303.600}{46}$ = 6.600 lei.

Înregistrările contabile efectuate până la data de 31.12.2009 sunt:

- înregistrarea amortizării aferente anului 2006:

6.600 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.600 lei

- transferul surplusului din reevaluare în contul 1065 (6.600 lei – 4.800 lei):

1.800 lei	105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	1.800 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2007:

6.600 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.600 lei

- transferul surplusului din reevaluare în contul 1065 (6.600 lei – 4.800 lei):

1.800 lei	105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	1.800 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2008:

6.600 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.600 lei

- transferul surplusului din reevaluare în contul 1065 (6.600 lei – 4.800 lei):

1.800 lei	105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezervdin reevaluare	1.800 lei

- înregistrarea amortizării aferente anului 2009:

6.600 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	6.600 lei

- transferul surplusului din reevaluare în contul 1065 (6.600 lei – 4.800 lei):

1.800 lei	105 Rezerve din reevaluare	=	1065 Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare	1.800 lei

Pentru anul 2006:

Cheltuielile cu amortizarea aferentă reevaluării din 31.12.2003 au fost considerate **deductibile**, iar cheltuielile cu amortizarea aferentă reevaluării din 31.12.2005 au fost considerate **nedeductibile**. Astfel, suma anuală de 6.600 lei poate fi structurată astfel:

- 4.800 lei, nivel aferent costului de achiziție (240.000 lei/50 ani) - **deductibilă**;
- 1.200 lei, nivel aferent surplusului din reevaluare înregistrat la 31.12.2003 (57.600 lei/48 ani) - **deductibilă**;
- 600 lei, nivel aferent surplusului din reevaluare înregistrat la 31.12.2005 (27.600 lei/46 ani) - **nedeductibilă**.

Pentru anii 2007, 2008 şi 2009:

Cheltuielile cu amortizarea anuală de 6.600 lei au fost considerate **deductibile**.

La 30 aprilie 2009, situația rezervelor din reevaluare considerate câştig realizat se prezintă astfel:

- contul 1068 „Alte rezerve" are un sold de 2.400 lei (1.200 lei x 2 ani); şi
- contul 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare " aferent activului prezintă un sold de 6.000 lei, astfel:
  - 5.400 lei, nivel aferent perioadei 2006-2008 (1.800 lei x 3 ani); şi
  - 600 lei, nivel aferent perioadei 01.01.2009-30.04.2009 ($1.800 \times \frac{4}{12}$)

La 31.12.2009:

Tratamentul rezervei din reevaluare aferentă clădirii se prezintă astfel:

- rezerva aferentă reevaluării din 31.12.2003 **nu** se impozitează la momentul cedării activului, ci la o eventuală schimbare a destinației rezervei. Aceasta este structurată astfel:
  - în contul 105 „Rezerve din reevaluare", la nivelul sumei de 55.200 lei (57.600 lei – 2.400 lei); şi
  - în contul 1068 „Alte rezerve", la nivelul sumei de 2.400 lei (1.200 lei x 2 ani).
- partea din rezerve aferentă reevaluării din 31.12.2005 care la 30 aprilie 2009 era considerată câştig realizat în sumă de 6.000 lei **nu** se impozitează la momentul cedării activului, ci la o eventuală schimbare a destinației rezervei. Suma amortizării rezervei pentru anul 2006 aferentă reevaluării din 31.12.2005 (600 lei), când aceasta a fost nedeductibilă, **nu** se va impozita la o eventuală modificare a destinației rezervei. Astfel, suma rezervei care va fi impozitată la o eventuală schimbare a destinației rezervei este de 5.400 lei (6.000 lei – 600 lei);
- partea din rezervă corespunzătoare reevaluării din 31.12.2005, aferentă perioadei 01.05.2009 – 31.12.2009, în sumă de 1.200 lei ($1.800 \times \frac{8}{12}$), a fost impozitată pe măsura înregistrării amortizării fiscale a imobilului, fiind considerată element similar veniturilor.

Partea din rezerve aferentă reevaluării din 31.12.2005 aflată în soldul contului 105 „Rezerve din reevaluare" la 31.12.2009 în suma de 20.400 lei (27.600 lei – 7.200 lei), va fi impozitată la momentul cedării activului.

Amortizarea imobilizărilor

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotelor de amortizare asupra valorii de intrare a imobilizărilor şi se calculează începând cu **luna următoare** punerii în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare. La stabilirea amortizării imobilizărilor corporale sunt avute în vedere duratele de utilizare economică şi condiţiile de utilizare a acestora.

Atunci când imobilizările corporale sunt trecute în conservare, entitatea înregistrează o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

În cazuri excepţionale, durata de amortizare stabilită iniţial poate fi modificată, această reestimare conducând la o nouă cheltuială cu amortizarea pe perioada rămasă de utilizare.

Metoda de amortizare utilizată trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se aşteaptă să fie consumate de entitate.

Entităţile amortizează imobilizările corporale utilizând unul din următoarele regimuri de amortizare:

a) **amortizarea liniară** - realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică;
b) **amortizarea degresivă** - constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un coeficient, iar în momentul în care amortizarea liniară o depăşeşte sau o egalează pe cea degresivă se trece la amortizarea liniară, coeficientul fiind egal cu:
   - 1,5 - pentru active cu durata de utilizare de până la 5 ani, inclusiv;
   - 2,0 - pentru active cu durata de utilizare cuprinsă între 6 ani şi 10 ani, inclusiv;
   - 2,5 - pentru active cu durata de utilizare mai mare sau egală cu 11 ani.

a) **amortizarea accelerată** - constă în includerea, în primul an de funcţionare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exerciţiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămaşi.
b) **amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu** - dacă natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Metoda de amortizare accelerată nu este recomandată în scopuri contabile, având în vedere că amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului. Rareori, o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%.

Metoda de amortizare se aplică într-o manieră consecventă pentru toate activele de aceeaşi natură şi având condiţii de utilizare identice, în funcţie de politica contabilă adoptată de entitate. Metoda de amortizare poate fi modificată doar atunci când aceasta este determinată de o eroare în estimarea modului de consumare a beneficiilor aferente respectivei imobilizări corporale.

Terenurile **nu** se amortizează. În schimb, investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare se recuperează prin amortizare într-o perioadă determinată de administratori sau de persoanele care au obligaţia gestionării entităţii, pe baza duratelor de viaţă utilă ale acestora.

Exemplu:

Societatea Kisoft a achiziţionat la data de 08.12.2003 un utilaj înregistrat la costul de 55.000 lei. Aceasta estimează că valoarea reziduală de la sfârşitul duratei de viaţă este de 5.000 lei. Durata utilă de viaţă a imobilizării este de 5 ani. În primii doi ani se vor obţine câte 4.000 de bucăţi de produse, iar în următorii 3 ani, entitatea va obţine câte 2.000 de bucăţi anual.

Determinaţi mărimea amortizării pentru fiecare din cei 5 ani, aplicând metodele de amortizare cunoscute.

Exemplu:

Un utilaj are o valoare de intrare de 36.000 lei şi o durată de amortizare de 5 ani, fiind intrat şi pus în funcţiune pe data de 28.12.2004. Se aplică regimul de amortizare degresiv (AD1).

În ce an se va trece la valori anuale de amortizare egale (liniare) şi la ce sumă se ridică amortizarea?

Exemplu:

Societatea Adabis achiziționează în anul 2009 un utilaj la prețul de 80.000 lei, amortizat degresiv pe o durată de 5 ani. Activul este pus în funcțiune pe data de 13 aprilie 2009. Valoarea reziduală estimată la sfârşitul duratei de viață este de 10.000 lei.

Care este mărimea amortizării în anul 2009?

Exemplu:

La data de 13 aprilie 2008, societatea BRASAL achiziționează un utilaj la valoarea de 60.000 lei, amortizat liniar, durata de viață utilă 5 ani. În luna decembrie 2009, utilajul este modernizat prin înlocuirea unei componente în valoare de 3.000 lei, în vederea creşterii capacității de producție a acestuia. În urma acestei operații, durata de viață utilă rămasă din acel moment a fost reestimată la 4 ani.

Care va fi amortizarea aferentă anului 2010?

Exemplu:

Societatea Doral achiziționează la data de 22 mai 2008 un laptop cu valoarea contabilă de intrare de 60.000 lei, durata de viață fiind de 5 ani. Se alege amortizarea accelerată.

Care este amortizarea aferentă primului an de funcționare? Care este amortizarea aferentă anilor 2008 şi 2009?

Exemplu:

Entitatea X a cumpărat la data de 11 decembrie 2007 un utilaj la costul de 140.000 lei, amortizat liniar în 4 ani. Se estimează că la sfârşitul duratei de viață utilă se va putea obține suma de 20.000 lei din vânzarea acestuia.

La 31 decembrie 2009, utilajul este reevaluat la 110.000 lei, iar valoarea reziduală la 5.000 lei.

Care este amortizarea pentru anul 2010?

O modificare semnificativă a condițiilor de utilizare sau învechirea unei imobilizări corporale poate justifica revizuirea duratei de amortizare. De asemenea, dacă imobilizările corporale sunt trecute în conservare, folosirea lor fiind întreruptă pe o perioadă îndelungată, poate fi justificată revizuirea duratei de amortizare.

Exemplu:

Societatea Bista are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne (cod CAEN 1013). La data de 18.09.2007, entitatea a achiziționat o maşină de umplut mezeluri la costul de 200.000 lei, valoarea reziduală estimată fiind de 20.000 lei. Durata de viață utilă este de 10 ani. Ca urmare a cererii crescute din partea clienților pentru mezelurile obținute, în ultimul semestru al anului 2010, în cadrul entității s-a lucrat în trei schimburi, față de perioadele precedente. Astfel, la sfârşitul anului 2010, entitatea a reestimat valoarea reziduală la 15.000 lei, iar durata de viață utilă rămasă la 5 ani.

Care este nivelul amortizării în anul 2011?

Diferența dintre amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală

Amortizarea contabilă se calculează pe baza unui plan de amortizare întocmit pentru intervalul cuprins între data punerii în funcțiune a imobilizărilor corporale şi data recuperării integrale a valorii de intrare a acestora.

La întocmirea planului de amortizare trebuie să aveți ca punct de plecare duratele de utilizare economică şi condițiile de folosire a imobilizărilor corporale.

Durata de utilizare economică este durata de viață utilă prin care se înțelege fie perioada în care un activ va fi disponibil pentru o entitate în vederea utilizării, fie numărul produselor sau al unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de către entitate prin utilizarea activului respectiv.

Amortizarea fiscală se calculează pe baza duratelor normale de funcționare stabilite în *Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*, începând cu luna următoare celei în care imobilizarea corporală amortizabilă este pusă în funcțiune.

Durata normală de funcţionare este durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal, valoarea de intrare a imobilizărilor pe calea amortizării.

Durata normală de funcţionare a unui activ este mai redusă decât durata de viaţă fizică a acestuia. De exemplu, un autoturism are o durată normală de funcţionare cuprinsă între 4 şi 6 ani, dar durata de viaţă fizică poate fi de 10, 15 sau 20 ani.

Duratele normale de funcţionare a imobilizărilor corporale amortizabile se preiau din **Catalogul aprobat** prin H.G. nr. 2.139 din 30.11.2004**,** publicată în M.Of. nr. 46 din 13.01.2005. Imobilizările corporale amortizabile sunt clasificate în următoarele trei grupe principale:

- grupa 1 - Construcţii;
- grupa 2 - Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii;
- grupa 3 - Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

La achiziţia unei imobilizări corporale noi, în vederea calculării amortizării fiscale, aveţi obligaţia să stabiliţi pe baza catalogului durata normală de funcţionare în ani cu posibilitatea alegerii unei durate cuprinse între o limită **minimă** şi una **maximă**. Durata normală de funcţionare stabilită iniţial **rămâne neschimbată** până la recuperarea integrală a valorii de intrare sau până la scoaterea din funcţiune a activului respectiv.

Durata de utilizare economică stabilită de către fiecare entitate în parte poate fi diferită de durata normală de funcţionare reglementată prin hotărâre a Guvernului, motiv pentru care **doar** amortizarea fiscală este deductibilă la determinarea rezultatului fiscal.

În practică pot exista două situaţii:

- durata de utilizare economică este **mai mică** decât durata normală de funcţionare;
- durata de utilizare economică este **mai mare** decât durată normală de funcţionare.

Exemplu:

La începutul anului 2007, entitatea Polifer a achiziţionat un aparat de copiat şi multiplicat având costul de 12.240 lei, exclusiv TVA, pentru care decide o durată normală de funcţionare de 4 ani (în catalog, perioada este cuprinsă între 4 şi 6 ani). Rata lunară de amortizare fiscală stabilită în regim liniar este de 255 lei (12.240 lei : 4 ani : 12 luni).

Entitatea stabileşte că durata de utilizare economică a aparatului este de 3 ani şi întocmeşte planul de amortizare cu o rată lunară de amortizare contabilă de 340 lei (12.240 lei : 3 ani : 12 luni).

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Pe întreaga perioadă de utilizare economică, entitatea Polifer înregistrează lunar:

340 lei	6811 ‚Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2814 Amortizarea altor imobilizări corporale	340 lei

Pentru primii trei ani de amortizare contabilă, se consideră nedeductibilă fiscal suma de 3.060 lei (1.020 lei pentru fiecare an fiscal) deoarece perioada de utilizare economică este mai mică decât durata normală de funcţionare cu un an. Pentru anul 2010, entitatea va beneficia de o amortizare fiscală de 3.060 lei. Sintetic, situaţia se prezintă asfel:

An fiscal	**Amortizare contabilă/an**	**Amortizare fiscală/an**	**Sumă deductibilă fiscal/an**	**Sumă nedeductibilă fiscal/an**
2007	4.080	3.060	3.060	1.020
2008	4.080	3.060	3.060	1.020
2009	4.080	3.060	3.060	1.020
2010	-	3.060	3.060	-
Total	**12.240**	**12.240**	**12.240**	**3.060**

Exemplu:

La începutul anului 2007, entitatea Dorali a achiziționat un utilaj pentru brichetarea cărbunilor la costul de 504.000 lei, pentru care decide o durată normală de funcționare de 10 ani (în catalog, perioada este cuprinsă între 8 şi 12 ani). Rata lunară de amortizare fiscală stabilită în regim liniar este de 4.200 lei (504.000 lei : 10 ani : 12 luni).

Entitatea a stabilit că durata de utilizare economică a aparatului este de 15 ani şi întocmeşte planul de amortizare cu o rată lunară de amortizare contabilă de 2.800 lei (504.000 lei : 15 ani : 12 luni).

Stabiliți tratamentul contabil care se impune.

Pe întreaga perioadă de utilizare economică, entitatea Dorali înregistrează lunar:

2.800 lei	6811 ‚Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor	2.800 lei

În primii 10 ani de amortizare, entitatea nu va înregistra cheltuieli nedeductibile fiscal deoarece perioada de utilizare economică este mai mare decât durata normală de funcționare cu 5 ani. În ultimii 5 ani de utilizare, entitatea va înregistra o cheltuială cu amortizarea nedeductibilă, având în vedere faptul că în primii 10 ani aceasta şi-a amortizat fiscal întreaga valoare a activului. Sintetic, situația se prezintă asfel:

An fiscal	**Amortizare contabilă/an**	**Amortizare fiscală/an**	**Sumă deductibilă fiscal/an**	**Sumă nedeductibilă fiscal/an**
2007	33.600	50.400	50.400	-
2008	33.600	50.400	50.400	-
2009	33.600	50.400	50.400	-
2010	33.600	50.400	50.400	-
2011	33.600	50.400	50.400	-
2012	33.600	50.400	50.400	-
2013	33.600	50.400	50.400	-
2014	33.600	50.400	50.400	-
2015	33.600	50.400	50.400	-
2016	33.600	50.400	50.400	-
2017	33.600	-	-	33.600
2018	33.600	-	-	33.600
2019	33.600	-	-	33.600
2020	33.600	-	-	33.600
2021	33.600	-	-	33.600
Total	**504.000**	**504.000**	**504.000**	**-**

Pentru stabilirea regimului de amortizare fiscală, trebuie să **respectați** următoarele **reguli** impuse prin Codul fiscal:

- pentru construcții, aplicați doar metoda de amortizare liniară;
- pentru echipamente tehnologice (maşini, unelte şi instalații), computere şi echipamentele periferice ale acestora, aveți posibilitatea să optați pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- pentru orice altă imobilizare corporală amortizabilă care nu se încadrează mai sus, aveți posibilitatea să optați pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Metoda de amortizare liniară

Amortizarea liniară se determină prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu numărul de ani şi cu duratele normale de utilizare a imobilizărilor corporale amortizabile.

Această metodă constă în aplicarea cotei de amortizare liniară calculată la valoarea de intrare a imobilizării corporale amortizabile, prin raportarea valorii fiscale a activului la durata normală de funcționare a acestuia stabilită prin *Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe*.

Formula de calcul a amortizării **fiscale** liniare este:

$$\text{Cota de amortizare fiscala lunara liniara} = \frac{\text{Valoarea fiscala a imobilizarii corporale}}{\text{Durata normala de functionare preluata din Catalog} \times 12 \text{ luni}}$$

Formula de calcul a amortizării **contabile** liniare este:

$$\text{Cota de amortizare contabila lunara liniara} = \frac{\text{Valoarea contabila a imobilizarii corporale}}{\text{Durata de utilizare economica stabilita de entitate} \times 12 \text{ luni}}$$

Exemplu:

Entitatea Silopa construieşte în regie proprie o hală de producție încadrată în Catalog la codul 1.1.2 ,,Construcții uşoare cu structuri metalice", cu o durată normală de funcționare cuprinsă între 16 şi 24 de ani.

La recepția finală a investiției, costul de producție se situează la nivelul sumei de 432.000 lei, iar perioada de amortizare fiscală stabilită de către entitate este de 20 ani. Durata de utilizare economică este de 25 de ani.

Stabiliți tratamentul contabil care se impune.

Cotele lunare de amortizare sunt:

$$\text{Cota de amortizare fiscala lunara liniara} = \frac{432.000}{20 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}} = 1.800 \text{ lei}$$

$$\text{Cota de amortizare contabila lunara liniara} = \frac{432.000}{25 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}} = 1.440 \text{ lei}$$

Metoda de amortizare degresivă

Amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară a imobilizărilor corporale amortizabile cu unul dintre următorii **coeficienți**:

- **1,5**: dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 2 şi 5 ani;
- **2,0**: dacă durata normală de utilizare este cuprinsă între 6 şi 10 ani; şi
- **2,5**: dacă durata normală de utilizare este mai mare de 10 ani.

Rata degresivă stabilită se aplică la valoarea rămasă de amortizat până în momentul în care amortizarea anuală rezultată este egală sau mai mică cu/decât amortizarea anuală determinată prin raportul între valoarea rămasă de recuperat şi numărul de ani de funcționare rămaşi.

Exemplu:

La data de 07.12.2006, entitatea Foton a achiziționat un utilaj la costul de 50.000 lei. Aceasta decide ca durata de utilizare economică să coincidă cu durata normală de funcționare de 5 ani, preluată din Catalog.

Stabiliți tratamentul contabil care se impune.

$$\text{Rata amortizării liniare} = \frac{100}{5} = 20\%$$

$$\text{Rata amortizării degresive} = 20\% \times 1{,}5 = 30\%$$

ANUL 2007			
Amortizare degresivă ($50.000 \times 30\%$)	15.000 lei	Amortizare liniară (50.000 / 5)	10.000 lei

Amortizarea degresivă este mai mare decât cea liniară, astfel încât, pe parcursul anului 2007, entitatea va utiliza metoda de amortizare degresivă. Înregistrarea contabilă efectuată lunar va fi:

1.250 lei (15.000 / 12)	6811 ,Cheltuieli de exploatare privind amortizarea	=	2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport,	1.250 lei (15.000 / 12)

	imobilizărilor		animalelor şi plantaţiilor	

ANUL 2008			
Amortizare degresivă ($35.000 \times 30\%$)	10.500 lei	Amortizare liniară (35.000 / 4)	8.750 lei

Amortizarea degresivă este mai mare decât cea liniară, astfel încât, pe parcursul anului 2007, entitatea va utiliza metoda de amortizare degresivă. Înregistrarea contabilă efectuată lunar va fi:

875 lei (10.500 / 12)	6811 ,Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	875 lei (10.500 / 12)

ANUL 2009			
Amortizare degresivă ($24.500 \times 30\%$)	7.350 lei	Amortizare liniară (24.500 / 3)	8.166 lei

Amortizarea degresivă este mai mică decât cea liniară, astfel încât, începând cu anul 2009, entitatea va utiliza metoda de amortizare liniară. Înregistrarea contabilă efectuată lunar în anii 2009, 2010 şi 2011 va fi:

680,5 lei (8.166 / 12)	6811 ,Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	680,5 lei (8.166 / 12)

Metoda de amortizare accelerată

Această metodă consideră ca fiind deductibile fiscal în primul an de utilizare cheltuieli în sumă de **până la 50%** din valoarea de intrare a imobilizării amortizabile. Pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizat la durata normală de utilizare rămasă.

Exemplu:

Entitatea Siroli achiziţionează o instalaţie de producţie săpun şi detergenţi la costul de 840.000 lei. Conform Catalogului, instalaţia are o durată normală de funcţionare cuprinsă între 8 şi 12 ani, iar conducerea entităţii a optat pentru o durată de recuperare fiscală a costurilor de 8 ani, prin aplicarea regimului de amortizare accelerată.

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

Amortizarea anuală se determină conform următorului grafic:

Ani	Baza de calcul a amortizării	Valoarea anuală a amortizării	Rata lunară de amortizare
1	2	3	4 (3 / 12 luni)
1	$840.000\ lei \times 50\%$	420.000 lei	35.000 lei
2	$\frac{420.000\ lei}{7\ ani}$	60.000 lei	5.000 lei
3		60.000 lei	5.000 lei
4		60.000 lei	5.000 lei
5		60.000 lei	5.000 lei
6		60.000 lei	5.000 lei
7		60.000 lei	5.000 lei
8		60.000 lei	5.000 lei
Total	**840.000 lei**	**840.000 lei**	

Mijloacele de transport pot fi amortizate şi în funcţie de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice. Astfel, amortizarea se determină prin raportarea valorii de intrare a activului la numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare prevăzute în cărţile tehnice, rezultând astfel amortizarea/km sau pe ora de funcţionare. Amortizarea lunară se determină prin înmulţirea numărului de kilometri parcurşi sau a numărului de ore de funcţionare efectuate în fiecare lună cu amortizarea/km sau pe ora de funcţionare.

Exemplu:

La data de 28 aprilie 2010, entitatea ABC a achiziţionat o camionetă cu platformă fixă cu scopul de a distribui produse clienţilor săi la costul de 45.000 lei. Mijlocul de transport poate fi utilizat o distanţă de 250.000 km, conform prevederilor existente în cartea tehnică.

În luna mai 2010, camioneta a parcurs distanţa de 2.000 km.

Care este înregistrarea contabilă corespunzătoare?

Alegerea metodei de amortizare şi estimarea duratei de viaţă utilă a activelor se face pe baza raţionamentului profesional. Prin urmare, prezentarea metodelor adoptate sau a duratelor de utilizare estimate şi a ratelor de amortizare oferă utilizatorilor situaţiilor financiare acele informaţii de care aceştia au nevoie pentru a avea o imagine asupra deciziilor managementului şi pentru a putea face comparaţii cu alte entităţi. Din aceleaşi motive, este necesar să se prezinte următoarele informaţii:

(a) dacă amortizarea este recunoscută la profit sau pierdere sau ca parte a costului altor active, în timpul perioadei; şi

(b) amortizarea acumulată la sfârşitul perioadei.

Exemplu:

Pe data de 28.06.N, entitatea DiasInvest cumpără şi pune în funcţiune o instalaţie, în următoarele condiţii: preţ de cumpărare 200.000 lei, taxe vamale 6.000 lei, cheltuieli de transport 4.000 lei, cheltuieli de instalare 2.000 lei, cheltuieli de instruire personal 5.000 lei. Societatea prevede o utilizare a activului timp de 3 ani, după care estimează că o va vinde la un preţ de 92.000 lei. Durata de utilizare normală a instalaţiei este de 6 ani. Societatea prevede 3 metode de amortizare: liniar, accelerat sau în funcţie de numărul de unităţi produse, estimat la:

- 5.000 de bucăţi în anul N ;
- 30.000 de bucăţi în anul N+1 ;
- 30.000 de bucăţi în anul N+2 ;
- 15.000 de bucăţi în anul N+3.

În luna iulie N+3, instalaţia este vândută la un preţ efectiv de 90.000 lei.

Determinaţi valoarea la care instalaţia trebuie înscrisă în bilanţ la 31.12.N, 31.12.N+1 şi 31.12.N+2, conform celor 3 metode de amortizare. Care va fi impactul vânzării instalaţiei asupra rezultatului în iulie N+3 ?

AMORTIZARE LINIARĂ :

Costul de achiziţie de determină astfel:

*	Preţ de cumpărare	200.000
+	Taxe vamale	6.000
+	Cheltuieli de transport	4.000
+	Costuri de montaj	2.000
=	**Cost de achiziţie**	**212.000**

Dacă societatea estimează că va vinde activul cu 92.000 lei, rezultă că valoarea reziduală este de 92.000 lei.

*	Valoare amortizabilă (212.000 – 92.000)	120.000
*	Amortizare aferentă anului N (120.000 / 3) x 6/12	20.000
+	Amortizare aferentă anului N+1 (120.000 / 3)	40.000
+	Amortizare aferentă anului N+2 (120.000 / 3)	40.000
+	Amortizare aferentă anului N+3 (120.000 / 3) x 6/12	20.000
=	**Amortizare cumulată**	**120.000**

Situația în luna iulie N+3 se prezintă :

*	Cost de achiziție	212.000
–	Amortizare cumulată	120.000
=	**Valoare netă contabilă**	**92.000**

a) vânzarea activului:

95.200 lei	461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din vânzarea activelor 4427 TVA colectată	80.000 lei 15.200 lei

b) scoaterea din gestiune a activului:

120.000 lei 92.000 lei	2813 Amortizarea instalațiilor 6583 Cheltuieli privind activele cedate	=	2131 Echipamente de producție	212.000 lei

Pierderea rezultată din cedarea instalației este de 12.000 lei.

METODA UNITĂȚILOR DE PRODUCȚIE:

*	Valoare amortizabilă (212.000 – 92.000)	120.000
*	Amortizare aferentă anului N (120.000 x 5.000 / 80.000)	7.500
+	Amortizare aferentă anului N+1 (120.000 x 30.000 / 80.000)	45.000
+	Amortizare aferentă anului N+2 (120.000 x 30.000 / 80.000)	45.000
+	Amortizare aferentă anului N+3 (120.000 x 15.000 / 80.000)	22.500
=	**Amortizare cumulată**	**120.000**

Situația în luna iulie N+3 se prezintă :

*	Cost de achiziție	212.000
–	Amortizare cumulată	120.000
=	**Valoare netă contabilă**	**92.000**

c) vânzarea activului:

95.200 lei	461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din vânzarea activelor 4427 TVA colectată	80.000 lei 15.200 lei

d) scoaterea din gestiune a activului:

120.000 lei 92.000 lei	2813 Amortizarea instalațiilor 6583 Cheltuieli privind activele cedate	=	2131 Echipamente de producție	212.000 lei

Situația cheltuielilor în contul de profit şi pierdere s-ar prezenta astfel:

	N	N+1	N+2	N+3	**TOTAL**
AMORTIZARE LINIARĂ					
Venituri	0	0	0	80.000	80.000
Cheltuieli	20.000	40.000	40.000	112.000	212.000
METODA UNITĂȚILOR DE PRODUCȚIE					
Venituri	0	0	0	80.000	80.000
Cheltuieli	7.500	45.000	45.000	114.500	212.000

Terenurile şi clădirile trebuie să fie recunoscute şi înregistrate separat în contabilitate, chiar şi în tranzacțiile în care aceste elemente sunt achiziționate împreună. O creştere a valorii terenului pe care se află o clădire **nu** afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Clădirile au o durată de viață utilă limitată şi trebuie să fie amortizate în timp ce terenurile nu se amortizează deoarece au o durată de viață utilă nelimitată. Inclusiv la reevaluarea acestor grupe de active, evaluatorul trebuie să determine valoarea justă separat pentru clădire şi pentru teren.

Exemplu:

La data de 16 decembrie 2001, entitatea Brasal a achiziționat un ansamblu imobiliar la costul de 40.000.000 lei, valoarea aferentă terenului, conform contractului de vânzare, fiind de 7.000.000 lei. Durata de viață utilă a fost considerată a fi 30 de ani, iar metoda de amortizare agreată este cea liniară.

La data de 31 decembrie 2008, ansamblul imobiliar a fost reevaluat la valoarea justă de 50.000.000 lei, iar valoarea justă aferentă terenului, conform raportului de evaluare, este de 10.000.000 lei. La data de 15 ianuarie 2011, ansamblul imobiliar a fost vândut la prețul de 60.000.000 lei.

Care sunt valorile nete contabile aferente terenului şi clădirii în momentul cedării acestora şi care este rezultatul din cesiunea ansamblului imobiliar?

Codul fiscal precizează la art 24 că în cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită de 1.800 lei, entitățile pot opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin amortizare.

Exemplu:

La data de 3 martie 2011, entitatea Leader achiziționează o imprimantă laser-color la costul de 1.700 lei, TVA 24% pe care o dă în folosința departamentului aprovizionare-desfacere.

Care este tratatementul contabil care se impune?

Imobilizări corporale luate cu chirie

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locație de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

Cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost suportate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii.

Dacă lucrările de investiții au fost recunoscute la imobilizări corporale, atunci aceste trebuie să fie amortizate pe durata contractului de închiriere. La expirarea contractului de închiriere, valoarea investițiilor efectuate şi a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării. În funcție de clauzele cuprinse în contractul de închiriere, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform reglementărilor contabile.

Exemplu:

Efectuați înregistrările contabile pentru următoarele tranzacții/evenimente:

a) se închiriază o clădire cu o valoare contabilă de 60.000 lei pe o durată de 2 ani;
b) se primeşte factura pentru chiria lunară de 800 lei, TVA 24%;
c) se plăteşte factura cu ordin de plată;
d) chiriaşul execută lucrări de modernizare, suportând următoarele cheltuieli:
   - consum de materiale în sumă de 2.000 lei;
   - cheltuieli cu forța de muncă 1.000 lei;
e) la sfârşitul contractului de închiriere, clădirea este predată proprietarului împreună cu investiția realizată de chiriaş.

Deprecierea imobilizărilor corporale

Evaluarea activelor cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală a fiecărui element, denumită şi **valoare de inventar**, stabilită în funcție de utilitatea bunului, starea acestuia şi prețul pieței.

Ajustările de valoare cuprind toate corecțiile destinate să țină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data întocmirii bilanțului.

Diferențele constatate în **minus** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate:

- pe seama amortizării, în cazul în care deprecierea este **ireversibilă**; sau

- prin constituirea unei ajustări pentru depreciere, atunci când deprecierea este **reversibilă**.

Înregistrarea deprecierii reversibile constatate este reflectată în contabilitate prin debitarea contului de cheltuieli 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" şi prin creditarea contului 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale", cu analiticile corespunzătoare.

Anularea sau **diminuarea** unei deprecieri este reflectată în contabilitate prin creditarea contului de venituri 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" şi prin debitarea contului 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale", cu analiticile corespunzătoare.

Atenţie! Plusurile şi pierderile de valoare se determină pentru fiecare activ individual şi nu se compensează între ele.

Principiul prudenţei **interzice** să majoraţi valoarea de înregistrare a imobilizărilor care s-au apreciat. Plusul de valoare ar fi recunoscut ca profit (în cazul vânzării activelor respective) sau ca o rezervă din reevaluare (în cazul reevaluărilor efectuate).

Exemplu:

În urma inventarierii clădirilor entităţii ABC, valorile de înregistrare şi valorile actuale ale acestora se prezintă astfel:

Obiectiv	Valoare de înregistrare	Valoare de inventar
Clădire administrativă (zona centrală)	200.000 lei	260.000 lei
Secţie de producţie (periferia oraşului)	140.000 lei	140.000 lei
Depozit (şoseaua de centură)	90.000 lei	73.000 lei

Care este tratamentul contabil aplicat de entitatea ABC în urma inventarierii?

Exemplu:

Cu ocazia inventarierii imobilizărilor corporale, entitatea Lotos constată următoarele:

Activ	Valoare contabilă	Valoare de inventar	Diferenţă	Observaţii
Clădire 1	380.000 lei	350.000 lei	- 30.000 lei	Depreciere ireversibilă (avarii parţiale)
Laptop	5.000 lei	4.000 lei	- 1.000 lei	Depreciere ireversibilă (tehnică depăşită)
Mobilier	8.000 lei	8.000 lei	-	-
Utilaj 1	24.000 lei	27.000 lei	+ 3.000 lei	Nu se înregistrează
Clădire 2	140.000 lei	125.000 lei	- 15.000 lei	Depreciere reversibilă (neutilizare la capacitate normală de funcţionare)
Utilaj 2	66.000 lei	62.000 lei	- 4.000 lei	Depreciere reversibilă

Care este tratamentul contabil aplicat de entitatea Lotos în urma inventarierii?

Exemplu:

O societate deţine o clădire achiziţionată în urmă cu 40 ani cu 300.000 u.m. (durata utilă de viaţă 50 ani). Valoarea recuperabilă a clădirii este de 40.000 u.m. (rezistenţă scăzută la cutremure).

Efectuaţi înregistrarea contabilă din anul curent.

Derecunoaştere imobilizărilor (cedarea sau casarea)

Valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale va fi derecunoscută:

- la cedare; sau
- când nu se mai aşteaptă beneficii economice viitoare din utilizarea sau cedarea sa.

Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale va fi inclus(ă) la profit sau pierdere când elementul e derecunoscut.

Conform IAS 16, câştigurile **nu** sunt clasificate ca venituri. Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale va fi determinat(ă) ca fiind diferenţa dintre încasările nete la cedare, dacă există, şi valoarea contabilă a elementului.

Conform OMFP 3055, în cazul scoaterii din evidenţă a unei imobilizări corporale, sunt evidenţiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia. În scopul prezentării în Contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile obţinute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie

determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta şi trebuie prezentate la valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la "Alte venituri din exploatare", respectiv "Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Exemplu:
Entitatea Bitif deține un utilaj, valoarea de intrare a acestuia fiind de 35.000 lei, iar durata utilă de viață de 5 ani. Activul se amortizează liniar. După 3 ani de utilizare, activul este vândut la prețul de vânzare de 15.000 lei.
Care este câştigul sau pierderea înregistrat(ă) de societate?

Exemplu:
La data de 18 august 2005, entitatea ABC a achiziționat un utilaj la costul de 35.000 lei. Durata de utilizare economică a fost stabilită la 5 ani. Datorită funcționării necorespunzătoare şi a imposibilității reparării acestuia, conducerea entității a luat hotărârea de a scoate din funcțiune utilajul la data de 4 septembrie 2009 (după 4 ani de utilizare). Astfel, s-au recuperat piese de schimb în valoare de 2.000 lei.
Care este operația contabilă aferentă scoaterii din funcțiune a imobilizării?

Exemplu:
Dispuneți de următoarele date: valoarea contabilă inițială a unui utilaj scos din funcțiune 6.000 lei, durata de viață utilă 5 ani, durata efectiv consumată 3 ani.
Care este înregistrarea aferentă casării utilajului, dacă s-a utilizat metoda de amortizare SOFTY?

Exemplu:
La data de 3 februarie 2004, entitatea Gera achiziționează un utilaj la costul de 40.000 lei, pus în funcțiune pe data de 9 aprilie 2004 şi amortizat degresiv (AD1) în 5 ani. La sfârşitul anului 2005, utilajul este casat şi se recuperează piese de schimb în valoare de 3.000 lei.
Care sunt înregistrările contabile care se impun?

Exemplu:
La data de 11 februarie 2005, o societate comercială importă un utilaj, cheltuielile legate de achiziție fiind: prețul de cumpărare 30.000 lei, taxa vamală 3.000 lei, comision vamal 150 lei, cheltuieli cu montajul 6.000 lei, cheltuieli cu reclama 4.000 lei, cheltuieli inițiale de transport 3.000 lei. La data de 20 august 2005, instalația este dată în folosință, societatea alegând metoda de amortizare accelarată. Durata de viață este estimată la 5 ani. La sfârşitul anului 2006, instalația este vândută, prețul de vânzare fiind de 16.000 lei, TVA 24%.
Care sunt operațiile contabile legate de vânzarea activului?

Ajustarea TVA în cazul derecunoaşterii imobilizărilor corporale

Ajustarea de TVA prevazuta la art. 149 din Codul fiscal nu se efectueaza de persoana impozabila in situatia in care a dedus TVA la obtinerea bunului de capital si acest bun de capital, indiferent ca este bun imobil sau alt bun de capital definit la art. 149, este vandut cu TVA, chiar daca valoarea de vanzare este mai mica decat valoarea bunului respectiv inregistrata in contabilitate.

Compensații de la terți

În cazul distrugerii totale sau parțiale a unor imobilizări corporale, creanțele sau sumele compensatorii încasate de la terți, legate de acestea, precum şi achiziționarea sau construcția ulterioară de active noi sunt operațiuni economice **distincte** şi trebuie să fie înregistrate ca atare pe baza documentelor justificative existente. Astfel, deprecierea activelor se evidențiază la momentul constatării acesteia, iar dreptul de a încasa compensațiile se evidențiază pe seama veniturilor, conform contabilității de angajamente, în momentul stabilirii acestuia.

În continuare, sunt prezentate o serie de exemple de compensații care pot fi întâlnite:

- sume plătite/de plătit de către companiile de asigurare pentru deprecierea sau pierderea unor imobilizări corporale cauzată de dezastre naturale, furt sau alte evenimente;
- sume acordate de guvern, în schimbul unor imobilizări corporale (terenuri, clădiri etc.) care au fost expropriate.

Dacă o entitate suportă o daună parțială la un activ asigurat (de exemplu, un mijloc de transport), iar societatea de asigurare va suporta despăgubirile (total sau parțial), trebuie să ținem cont de faptul că operațiunile de asigurare realizate de societățile de asigurare sunt **scutite de TVA**. Astfel, entitatea nu colectează TVA asupra despăgubirilor încasate.

Veniturile din daună sunt considerate impozabile, având în vedere faptul că au fost recunoscute şi cheltuielile cu polița de asigurare şi partea de cheltuieli cu paguba acceptată de asigurator. Cheltuielile care depăşesc despăgubirile obținute de la asigurator sunt considerate nedeductibile la determinarea impozitului pe profit.

Conform art 141, alin (2), lit b) din Codul fiscal, următoarele operațiuni sunt scutite de taxă:

b) operațiunile de asigurare şi/sau de reasigurare, precum şi prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare şi/sau de reasigurare efectuate de persoanele impozabile care intermediază astfel de operațiuni;

Exemplu:

Entitatea Bristol a suferit o daună parțială la un autoturism. Factura emisă de service-ul auto autorizat către entitatea Bristol pentru lucrările de reparații efectuate este în sumă de 1.000 lei, TVA 24%. Societatea de asigurare a acceptat la plată doar suma de 600 lei.

Stabiliți tratamentul contabil care se impune.

- înregistrarea facturii de la firma de service auto:

1.000 lei	611 Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile	=	401 Furnizori	1.240 lei
240 lei	4426 TVA deductibilă			

- încasarea daunei de la societatea de asigurări:

600 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități	600 lei

- plata facturii aferente lucrărilor de reparații:

1.240 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	1.240 lei

În situația în care societatea de asigurări achită în mod direct service-ului auto contravaloarea lucrărilor executate, vom avea:

- înregistrarea facturii de la firma de service auto:

1.000 lei	611 Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile	=	401 Furnizori	1.240 lei
240 lei	4426 TVA deductibilă			

- recunoaşterea venitului din despăgubiri:

600 lei	461 Debitori diverşi	=	7581 Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalități	600 lei

- diminuarea datoriei către firma de reparaţii:

600 lei	401 Furnizori	=	461 Debitori diverşi	600 lei

APLICAŢII:

1. Efectuaţi înregistrările contabile pentru următoarele tranzacţii/evenimente:

a) se constată lipsa unui echipament la inventar în valoare de 5.000 lei, amortizat 20%;
b) imputarea acestuia unui salariat la preţul de 4.500 lei, TVA 24%;
c) reţinerea din salariu a sumei de 500 lei;
d) donarea de către un terţ a unui utilaj cu o valoare contabilă de 4.000 lei, amortizat 80%;
e) donarea de mobilier unei alte entităţi, costul acestuia fiind de 5.000 lei, iar amortizarea cumulată de 3.500 lei;
f) societatea încheie un contract cu o firmă de profil pentru executarea unor lucrări de desecare a unui teren. Lucrările de amenajare sunt facturate la 6.000 lei, TVA 24%.

2. Se achiziţionează un teren la costul de 50.000 lei, TVA 24%, care se achită cu ordin de plată. Pe acest teren se efectuează apoi lucrări de desecare de o firmă specializată. Lucrările de amenajare sunt facturate la suma de 20.000 lei, TVA 24%, iar apoi se face recepţia finală. Investiţia se amortizează într-o perioadă de 4 ani. După 3ani, entitatea vinde terenul împreună cu amenajările aferente pentru suma de 80.000 lei, TVA 24%.

Să se înregistreze în contabilitate operaţiile.

3. În baza unui contract de concesiune, cum se înregistrează operaţiile economice ce privesc:

a) primirea unei clădiri în concesiune, cunoscând valoarea contabilă a acesteia de 200.000 lei; durata de viaţă utilă 5 ani, amortizare lineară;
b) redevenţa anuală datorată este de 5.000 lei;
c) cu acordul proprietarului se efectuează, cu o unitate specializată, o modernizare a clădirii în valoare de 50.000 lei, TVA 24%. Modernizarea este efectuată cu 5 ani înainte de expirarea contractului;
d) predarea către proprietar a clădirii şi a modernizării efectuate.

4. Se închiriază o clădire, operaţiune referitor la care se vor efectua înregistrările contabile pentru următoarele operaţii economice:

a) redevenţa anuală curentă este de 5.000 lei;
b) primirea clădirii şi a modernizării efectuate de către chiriaş şi amortizate integral, în valoare de 50.000 lei.

5. Cum înregistrează în contabilitate o societate comercială următoarele operaţii economice:

a) se casează un calculator electronic integral amortizat a cărui valoare contabilă este de 15.000 lei;
b) se primeşte cu titlu gratuit un alt calculator evaluat la 20.000 lei a cărui durată normală de utilizare este de 4 ani, regimul de amortizare utilizat fiind cel linear;
c) entitatea înregistrează amortizarea aferentă primului an de utilizare a noului calculator, după care, din cauza unui incendiu, se contabilizează scoaterea acestuia din evidenţă.

2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale sunt active identificabile, nemonetare, fără suport material (nu îmbracă fizic forma de bunuri materiale concrete) şi care sunt deținute pentru a fi utilizate în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru scopuri administrative. Ele cuprind: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial, alte imobilizări necorporale etc. Listele de clienți nu se recunosc ca imobilizări necorporale.

O imobilizare necorporală trebuie să fie **recunoscută** în bilanț atunci când:

- se estimează că aceasta va genera beneficii economice viitoare pentru entitate; şi
- costul imobilizării poate fi evaluat în mod credibil.

Unele imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât şi necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, trebuie să evaluați care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Acelaşi lucru este valabil şi pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală.

2.1. Cheltuielile de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, precum şi alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea şi extinderea activității entității).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de **maximum 5 ani**.

Exemplu:

Entitatea Listar doreşte să îşi extindă activitatea şi deschide o filială. Cheltuielile suportate la înființarea filialei sunt de 7.000 lei. Perioada de amortizare a acestor cheltuieli este de 5 ani.

Care sunt înregistrările contabile specifice?

- înregistrarea cheltuielilor suportate de entitate:

7.000 lei	201 Cheltuieli de constituire	=	404 Furnizori de imobilizări	7.000 lei

- plata sumelor către terți:

7.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei sau 5311 Casa în lei	7.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale a cheltuielilor de constituire (7.000 lei / 5 ani):

1.400 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	1.400 lei

- scoaterea din gestiune a cheltuielilor de constituire după trecerea celor 5 ani:

7.000 lei	2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire	=	2801 Furnizori de imobilizări	7.000 lei

În situația în care cheltuielile de constituire nu sunt integral amortizate, profitul nu poate fi distribuit, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele înregistrate la „Cheltuieli de constituire" trebuie să fie explicate în notele la situațiile financiare.

Exemplu:

O fabrică de confecții s-a constituit la sfârşitul lunii septembrie 2010 şi are un capital social de 5.000 lei. Cheltuielile de constituire sunt în sumă de 1.000 lei şi vor fi amortizate pe o perioadă de 5 ani. La sfârşitul anului 2010, societatea a obținut un rezultat de 2.544 lei (inclusiv rezerva legală) şi a constituit rezerva legală potrivit prevederilor legale în valoare de 150 lei.

Determinați suma maximă ce poate fi distribuită din profit.

Cheltuieli de constituire neamortizate la 31.12.2010 = 950 lei

Suma maximă ce poate fi distribuită = 2.544 lei – 150 lei – 950 lei= 1.444 lei.

2.2. Cheltuielile de dezvoltare vs. Cheltuielile de cercetare

Cercetarea	*este investigația originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştințe sau înțelesuri ştiințifice ori tehnice noi.*
Dezvoltarea	*constă în aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.*

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern îndeplineşte criteriile de recunoaştere, trebuie să clasificați generarea imobilizării într-o fază de cercetare şi o fază de dezvoltare. Dacă nu puteți face distincția între faza de cercetare şi cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, atunci veți trata cheltuielile cu acel proiect ca şi cum ar fi determinate doar de faza de cercetare.

Nicio imobilizare necorporală care decurge din cercetare **nu** se recunoaşte. Cheltuielile cu cercetarea se recunosc la cheltuieli atunci când sunt suportate, deoarece în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că o imobilizare necorporală există şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare.

Exemple de activități de **cercetare** sunt:

(a) activitățile al căror scop este acela de a obține cunoştințe noi;
(b) identificarea, evaluarea şi selecția finală a aplicațiilor descoperirilor făcute prin cercetare sau a altor cunoştințe;
(c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; şi
(d) formularea, design-ul, evaluarea şi selecția finală a alternativelor posibile pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite.

Exemplu:

Entitatea BestMedical îşi desfăşoară activitatea în industria farmaceutică şi realizează activități de cercetare-dezvoltare prin laboratorul propriu de cercetare. În februarie 2011, entitatea a înregistrat următoarele consumuri pentru laboratorul propriu:

- materii prime 4.500 lei;
- materiale auxiliare 3.800 lei;
- manoperă 2.000 lei (în acest exemplu, nu vom ține cont de contribuțiile angajatorului);
- amortizarea echipamentelor din laborator 1.600 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Având în vedere că cercetarea este investigația originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştințe sau înțelesuri ştiințifice ori tehnice noi, din activitatea desfăşurată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. Astfel, cheltuielile suportate sunt considerate costuri de cercetare si afectează rezultatul periaodei respective.

- înregistrarea consumului de materii prime:

4.500 lei	601	=	301	4.500 lei

	Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	

- înregistrarea consumului de materiale auxiliare:

3.800 lei	6021 Cheltuieli cu materialele auxiliare	=	3021 Materiale auxiliare	3.800 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu salariile:

2.000 lei	641 Cheltuieli cu salariile personalului	=	421 Personal - salarii datorate	2.000 lei

- înregistrarea amortizării echipamentelor:

1.600 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2813 Amortizarea instalațiilor	1.600 lei

O imobilizare necorporală generată de **dezvoltare** (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) va fi recunoscută dacă şi numai dacă puteți demonstra toate cele ce urmează:

(a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare.
(b) intenția de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde.
(c) capacitatea de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală.
(d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale.
(e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea şi pentru utilizarea sau vânzarea imobilizării necorporale.
(f) abilitatea de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

a) proiectarea, construcția şi testarea producției intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;
b) proiectarea uneltelor şi matrițelor care implică tehnologie nouă;
c) proiectarea, construcția şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producția pe scară largă;
d) proiectarea, construcția şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătățite.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare. Atunci când durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte 5 ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanț la elementul „Cheltuieli de dezvoltare" trebuie să fie explicate în notele explicative.

Exemplu:

Entitatea ABC achiziționează de la un centru de cercetări un studiu referitor la tehnologia necesară pentru obținerea uleiului rafinat pentru suma de 10.000 lei, TVA 24%. Plata este efectuată prin bilet la ordin.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Entitatea Dotero doreşte să-şi modernizeze tehnologia de fabricație a unui produs. Unitatea achită în numerar un avans de 3.000 lei, TVA 24% unui institut de proiectare care va realiza lucrările de dezvoltare. După finalizarea lucrărilor, institutul facturează documentația la valoarea de 20.000 lei, TVA 24%, acestea urmând să fie recepționate. Decontarea facturii se face prin bancă, ținându-se seama de avansul achitat. Cheltuielile de dezvoltare se amortizează în 36 de luni.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operațiuni, inclusiv amortizarea lunară a cheltuielilor de dezvoltare şi scoaterea din evidență a imobilizării necorporale.

Exemplu:

Entitatea MediLife doreşte să obțină un nou vaccin antigripal. În acest sens, entitatea a încheiat cu un centru de cercetări pentru medicamente un contract pentru achiziționarea studiului „Tehnologia de obținere a vaccinului MaxSanita" la nivelul sumei de 30.000 lei, TVA 24%. În aceeaşi lună, entitatea înregistrează la Oficiul de Stat pentru Invenții şi Mărci (OSIM) produsul obținut, taxele suportate pentru brevetarea acestei invenții fiind de 3.000 lei. În acest mod, produsul este protejat pe o perioadă de trei ani, interval în care entitatea are dreptul de a vinde licența asupra fabricării acestui vaccin.

Să se înregistreze în contabilitate aceste operațiuni.

- înregistrarea studiului achiziționat:

30.000 lei 7.200 lei	203 Cheltuieli de dezvoltare 4426 TVA deductibilă	=	404 Furnizori de imobilizări	37.200 lei

- brevetarea invenției la OSIM:

33.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	203 Cheltuieli de dezvoltare 404 Furnizori de imobilizări	30.000 lei 3.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale aferente imobilizării recunoscute (33.000 lei / 3 ani):

11.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	11.000 lei

- scoaterea din evidență la sfârşitul celor 3 ani a activului amortizat integral:

33.000 lei	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	=	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	33.000 lei

Exemplu:

O entitate demareaza un proces de cercetare si dezvoltare a unui nou produs. Procesul se intinde pe durata unui an si jumatate: 01/01/N – 30/06/N+1. Se disting urmatoarele etape:

- documentarea si testarea produselor similare de pe piata : 01/01/N – 31/03/N, etapa care a generat costuri in suma de 5.000 lei;
- elaborarea planului de cercetare - dezvoltare a produsului, inclusiv a caietului de sarcini : 01/04/N – 11/06/N, faza care a generat costuri totale de 3.000 lei;
- proiectarea matritelor: 11/06/N -31/10/N; costuri inregistrate: 4.000 lei;
- costurile afente perioadei 01/11/N – 31/03/N+1 sunt de 12.000 lei si reprezinta cheltuielile cu

realizarea prototipului;

- testarea noului produs in perioada 01/04/N+1 – 30/06/N+1 a generat costuri in valoare de 2.000 lei.

Care este tratamentul corespunzător acestor costuri suportate de către entitate?

Exemplu:

O entitate a inceput 2 proiecte A si B. - lei -

Elemente	A	B
Ch materiale, servicii	10.000	20.000
Ch salariile directe	5.000	4.000
Salariu sef departament	20%	40%
Ch generale directe	300	400
Ch generale indirecte (repartizate rational)	200	300

Salariile conducerii departamentului 800 lei.

In cursul anului N, pentru proiectul A nu se dovedeste fezabilitatea, iar pentru B se dovedeste fezabilitatea la 1 martie.

In luna ianuarie si februarie se consuma 10% din materiale. Salariile se considera a fi repartizate uniform pe tot parcursul anului.

Cum se inregistreaza aceste cheltuieli?

Exemplu:

Entitatea Bistalia are un departament de cercetare care dezvoltă, în cursul exercițiului N, două proiecte, pe care le vom numi proiectul X şi proiectul Y. În cazul proiectului X, entitatea nu poate demonstra încă fezabilitatea acestuia. În ceea ce priveşte însă proiectul Y, acesta îndeplineşte, chiar de la începutul exercițiului N, condițiile pentru recunoaşterea unei cheltuieli de dezvoltare.

În exercițiul N, cheltuielile departamentului, în u.m., au fost următoarele:

Informații	Cheltuieli generale	Proiectul X	Proiectul Y
Cheltuieli materiale şi servicii	600	5.000	3.000
Cheltuieli cu personalul:			
- directe	-	3.500	1.500
- salariul conducătorului de departament	1.000	-	-
- personal administrativ	2.000	-	-
Cheltuieli generale:			
- directe	-	1.200	800
- indirecte	. 500	400	400

Conducătorul de departament consumă 10% din timpul de lucru pentru proiectul X şi 20% pentru Y.

Precizați tratamentul cheltuielilor angajate de departament pentru cele două proiecte.

Exemplu:

Entitatea Ibit a realizat cu ajutorul informaticienilor săi un program de gestiune a stocurilor. Cheltuielile ocazionate de realizarea acestui program au fost distribuite astfel:

- în perioada 01.06-30.06.N: pentru studiul prealabil 2.000 u.m.;
- în perioada 01.07-18.07.N: pentru analiza funcțională 8.000 u.m.;
- în perioada 19.07-29.07.N: pentru analiza organică 11.000 u.m.;
- în perioada 30.07-10.09.N: pentru programare 18.000 u.m.;
- în perioada 11.09-20.09.N: pentru teste 1.000 u.m.;
- în perioada 21.09-29.09.N: pentru întocmirea documentației necesare utilizatorilor 800 u.m.; şi
- în perioada 30.09-25.10.N: pentru formarea personalului 600 u.m.

La sfârşitul analizei funcționale, managerii apreciază că proiectul are şanse mari de reuşită şi hotărăsc continuarea acestuia.

Precizați tratamentul cheltuielilor angajate pentru elaborarea programului informatic.

Exemplu:

Entitatea Leader deține o licență achiziționată la închiderea exercițiului N-2 cu 50.000 lei. Imobilizările se amortizează linear începând cu 1 ianuarie N-l, pe o durată de 5 ani. La 31 decembrie N, conducerea entității decide reevaluarea imobilizărilor. Având în vedere incertitudinile cu privire la fezabilitatea economică a procesului de producție, valoarea justă a imobilizărilor necorporale este estimată la 15.000 lei. La 31 decembrie N+l, ținând cont de faptul că s-a reuşit perfecționarea procesului de producție, imobilizările sunt din nou reevaluate. Valoarea justă este estimată la 60.000 lei.

Efectuați înregistrările contabile care se impun.

La cheltuielile de dezvoltare pot fi înscrise şi **cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale**. Activele care sunt în mod clar corporale (de exemplu, vehicule şi echipamente de forare) nu reprezintă imobilizări necorporale de natura activelor de explorare şi de evaluare.

Cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, trebuie să țineți cont de gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale.

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obținut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi determinarea fezabilității tehnice şi a viabilității comerciale ale extracției resurselor minerale.

Exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea inițială a activelor de explorare şi exploatare pot fi următoarele:

a) cheltuieli cu achiziția drepturilor de a explora;
b) cheltuieli cu studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice etc.

Nu reprezintă cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

c) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obținut dreptul legal de a explora o anumită zonă;
d) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale.

O imobilizare necorporală de natura activelor de explorare şi evaluare nu va mai fi clasificată ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracției unei resurse minerale sunt demonstrabile. Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte şi împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze şi să efectueze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare şi evaluare:

- durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea;
- nu sunt prevăzute în buget şi nici planificate cheltuieli substanțiale pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;
- explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantități de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activități în zona respectivă;
- există suficiente date care să indice că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puțin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

2.3. Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport (valoarea justă).

Concesionarea reprezintă operațiunea juridică prin intermediul căreia *concedentul* transmite *concesionarului* dreptul şi obligația de exploatare a unui bun, a unei activități sau a unui serviciu public, pentru o perioadă determinată (cel mult 49 ani), în schimbul unei redevențe.

Concesiunile primite sunt reflectate la imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o **durată** şi o **valoare** determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii va fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, conform contractului.

Exemplu:

Entitatea Brasal preia în concesiune de la primărie o clădire aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 20 de ani, cu începere de la data de 01.10.2010. Prin contractul încheiat s-a stabilit că valoarea totală a concesiunii primite este de 2.400.000 lei, iar valoarea redevenței trimestriale datorate este de 30.000 lei. La expirarea perioadei de concesionare, se va restitui imobilul luat în concesiune. Redevența se achită trimestrial, la data de 15 a primei luni a trimestrului.

Efectuați înregistrările contabile care se impun în cazul concesionarului.

- recunoaşterea la active a valorii totale a concesiunii primite la 01.10.2010:

2.400.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	2.400.000 lei

- înregistrarea extrabilanțieră a activului primit în concesiune:

Valoare activ	D 8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie			

- înregistrarea amortizării lunare de 10.000 lei (2.400.000 lei / 240 luni) aferentă concesiunii, pe toată durata de 20 de ani:

10.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	10.000 lei

- înregistrarea la 15.10.2010 a redevenței aferente trimestrului IV din 2010:

30.000 lei	167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate	=	404 Furnizori de imobilizări	30.000 lei

- plata datoriei față de concedent:

30.000 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	30.000 lei

- restituirea clădirii concesionate la expirarea contractului şi scoaterea din evidență a concesiunii primite:

2.400.000 lei	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	=	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	2.400.000 lei

			C 8038 Bunuri publice primite în administrare, concesiune şi cu chirie	Valoare activ

Atunci când contractul prevede plata unei redevențe/chirii şi nu o valoare amortizabilă, în contabilitate se va reflecta cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără a fi recunoscută nicio imobilizare necorporală.

Exemplu:

Entitatea Adacris preia în concesiune de la primărie un teren aparținând domeniului public al statului. Durata concesiunii este de 30 de ani, cu începere de la data de 01.04.2010. În contractul încheiat nu s-a menționat valoarea totală a concesiunii, ci doar valoarea redevenței trimestriale datorate, care este în sumă de 20.000 lei. La expirarea perioadei de concesionare, se va restitui terenul luat în concesiune. Redevența se achită trimestrial, la data de 15 a primei luni a trimestrului.

Efectuați înregistrările contabile care se impun în cazul concesionarului.

- înregistrarea la 01.04.2010 a sumelor reprezentând redevențele datorate pe toată perioada concesionării în valoare totală de lei (20.000 lei x 4 trimestre x 30 ani):

2.400.000 lei	D 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate			

- înregistrarea la 15.04.2010 a redevenței aferente trimestrului II din 2010:

20.000 lei	612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile	=	401 Furnizori	20.000 lei

- diminuarea la 15.04.2010 a redevențelor totale înregistrate în contul 8036:

			C 8036 Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate	20.000 lei

- plata datoriei față de concedent:

20.000 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	20.000 lei

Aceste înregistrări se vor efectua în fiecare trimestru din perioada de 30 de ani aferentă contractului. La încheierea perioadei de concesionare, odată cu plata ultimei redevențe, contul 8036 „Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate" va prezenta sold zero.

Investițiile efectuate la imobilizările concesionate se înregistrează în contabilitatea entității care le-a efectuat şi sunt amortizate pe durata rămasă a contractului. La expirarea contractului de concesiune, valorile investițiilor efectuate si a amortizării cumulate se scad din contabilitatea entității care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea unității căreia i-au fost restituite.

Exemplu:

La data de 20.12.2005, entitatea Kira a preluat în concesiune o clădire în valoare de 300.000 lei, pe o perioadă de 30 de ani. În primul semestru al anului 2010, aceasta a efectuat lucrări de modernizare, valoarea investiției efectuate fiind de 40.000 lei. În luna ianurie 2026, contractul de concesiune a fost reziliat.

Efectuați înregistrările contabile care se impun, atât în cazul concedentului, cât şi al concesionarului.

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, licența primită de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată şi o valoare pentru această licență. Un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preț; şi

b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile şi alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

Licența reprezintă un serviciu electronic. Atunci când o entitate din România achiziționează din afara țării o licență, locul prestării este considerat a fi România. Pentru acest import de servicii se datorează impozit pe veniturile nerezidenților de către beneficiarul din România

Conform art. 133, alin (2) din Codul fiscal, locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primeşte serviciile îşi are stabilit sediul activității sale economice. Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana îşi are sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primeşte serviciile. În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primeşte aceste servicii îşi are domiciliul stabil sau reşedința obişnuită.

Exemplu:

Entitatea Romovies a achiziționat din SUA 3 filme pentru a fi rulate la cinematografe. Acestea sunt însoțite de licență care este valabilă 4 luni, suma datorată furnizorului extern fiind de 20.000 $. Cursul de schimb utilizat este unul stabil de 3 lei/$.

Efectuați înregistrările contabile care se impun.

Înregistrările contabile efectuate sunt:

- achiziția licenței pentru cele 3 filme:

60.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	401 Furnizori	60.000 lei

14.400 lei	4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	14.400 lei

- reținerea impozitului pe veniturile nerezidenților:

9.600 lei	401 Furnizori	=	446.x Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	9.600 lei

- virarea impozitului la bugetul de stat:

9.600 lei	446.x Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	=	5121 Conturi la bănci în lei	9.600 lei

- plata furnizorului extern:

50.400 lei	401 Furnizori	=	5124 Conturi la bănci în valută	50.400 lei

2.4. Fondul comercial

De regulă, fondul comercial se recunoaşte la consolidare şi reprezintă diferența dintre costul de achiziție şi valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

În situațiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaşte numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părți a acestora şi, după caz, şi de datorii şi capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operațiuni de fuziune. Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activități şi active

organizate şi administrate în scopul obținerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Pentru recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entitățile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaşte ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

Dacă se obține **fond comercial negativ**, trebuie să vă asigurați că nu au fost supraevaluate activele identificabile achiziționate şi că nu au fost omise sau subevaluate datoriile.

În măsura în care fondul comercial negativ se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate, ce sunt identificate în planul pentru achiziție al achizitorului şi pot fi măsurate credibil, dar care nu reprezintă datorii identificabile la data achiziției, acea parte a fondului comercial negativ trebuie recunoscută ca venit în contul de profit şi pierdere, atunci când sunt recunoscute aceste pierderi şi cheltuieli viitoare.

În măsura în care fondul comercial negativ nu se raportează la pierderi şi cheltuieli viitoare aşteptate şi care pot fi măsurate în mod credibil la data achiziției, acest fond comercial negativ trebuie recunoscut ca venit în contul de profit şi pierdere, după cum urmează:

a) valoarea fondului comercial negativ ce nu depăşeşte valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută ca venit atunci când beneficiile economice viitoare cuprinse în activele identificabile amortizabile achiziționate sunt consumate, adică de-a lungul perioadei de viață utilă rămasă a acelor active; şi
b) valoarea fondului comercial negativ în exces față de valorile juste ale activelor nemonetare identificabile achiziționate trebuie recunoscută imediat ca venit.

Exemplu:

Entitatea Tilis a achiziționat 80% din capitalul entității Votipos, costul de achiziție fiind de 59.000 lei. Bilanțul entității achiziționate, întocmit înainte de achiziție, se prezintă astfel:

Elemente	Sume
Licențe	5.000 lei
Terenuri	30.000 lei
Mijloace de transport	25.000 lei
Echipamente de producție	19.000 lei
Materii prime	8.000 lei
Conturi la bănci	14.000 lei
Total active	**101.000 lei**
Credite bancare pe termen lung	12.000 lei
Furnizori	16.000 lei
Salarii datorate	7.000 lei
Impozit pe salarii neachitat	2.000 lei
Total datorii	**37.000 lei**
Capital social	55.000 lei
Rezerve legale	9.000 lei
Total capitaluri proprii	**64.000 lei**

La data achiziției, valorile juste aferente activelor şi datoriilor identificabile ale entității Votipos corespund valorilor contabile, cu excepția următoarelor elemente:

Mijloace de transport	22.000 lei
Terenuri	35.000 lei
Materii prime	9.500 lei

Stabiliți tratamentul contabil care se impune.

Pentru stabilirea valorii corespunzătoare fondului comercial, trebuie să determinăm **activul net contabil** la valoarea justă al entității Votipos şi respectiv interesul dobândit de entitatea Tilis în entitatea Votipos.

Activ net = 5.000 lei + 35.000 lei + 22.000 lei + 19.000 lei + 9.500 lei + 14.000 lei – 12.000 lei – 16.000 lei – 7.000 lei – 2.000 lei = 67.500 lei

Activ net dobândit de entitatea Tilis = 80% x 67.500 lei = 54.000 lei

Fond comercial = Contravaloarea transferată – Activ net dobândit de Tilis

Fond comercial = 59.000 lei – 54.000 lei = 5.000 lei

Fără să ţinem cont de efectele impozitului pe profit amânat, înregistrările contabile efectuate sunt următoarele:

- metoda achiziţiei realizată prin cumpărarea activelor şi asumarea datoriilor:

5.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	5121 Conturi la bănci în lei	59.000 lei
			1621 Credite bancare pe termen lung	12.000 lei
35.000 lei	2111 Terenuri		401 Furnizori	16.000 lei
22.000 lei	2133 Mijloace de transport		421 Personal - salarii datorate	7.000 lei
19.000 lei	2131 Echipamente tehnologice		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	2.000 lei
9.500 lei	301 Materii prime			
14.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei			
5.000 lei	2071 Fond comercial pozitiv			

- metoda achiziţiei de titluri de participare ale filialei:

59.000 lei	261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	=	5121 Conturi la bănci în lei	59.000 lei

5.000 lei	2071 Fond comercial pozitiv	=	261 Acţiuni deţinute la entităţile afiliate	5.000 lei

- metoda emiterii de instrumente de capitaluri proprii:

59.000 lei	456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	59.000 lei

5.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	59.000 lei
			1621 Credite bancare pe termen lung	12.000 lei
35.000 lei	2111 Terenuri		401 Furnizori	16.000 lei
22.000 lei	2133 Mijloace de transport		421 Personal - salarii datorate	7.000 lei
19.000 lei	2131 Echipamente tehnologice		444 Impozitul pe venituri de natura salariilor	2.000 lei
9.500 lei	301 Materii prime			
14.000 lei	5121 Conturi la bănci în lei			
5.000 lei	2071 Fond comercial pozitiv			

59.000 lei	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	59.000 lei

Din punct de vedere contabil, fondul comercial se amortizează în cadrul unei perioade de **maximum 5** ani. Cu toate acestea, entitățile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiția ca această perioadă să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

Din punct de vedere fiscal, fondul comercial **nu** reprezintă un activ amortizabil. Cu alte cuvinte, cheltuiala cu amortizarea acestuia este nedeductibilă fiscal la determinarea profitului impozabil.

2.5. Avansuri şi alte imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor şi altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum şi rețete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

Exemplu:

Entitatea Jitolia achiziționează în baza contractului încheiat cu entitatea Certex drepturile de folosință a rețetei de fabricare a şamponului pentru păr degradat pe o perioadă de cinci ani de la data achiziției. Entitatea Jitolia a achitat în avans furnizorului său 30% din contravaloarea licenței de 100.000 lei, TVA 24%. Achitarea diferenței de plată se face în termen de 2 luni de la data lansării pe piață a produsului.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Înregistrările contabile efectuate sunt următoarele:

- primirea facturii de avans emise de furnizor:

30.000 lei	234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale	=	404 Furnizori de imobilizări	37.200 lei
7.200 lei	4426 TVA deductibilă			

- achitarea facturii de avans:

37.200 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	37.200 lei

- primirea licenței pentru rețeta de fabricare pe baza facturii emise de furnizor:

100.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	=	404 Furnizori de imobilizări	86.800 lei
(30.000 lei)	234 Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale			
16.800 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata datoriei față de furnizor:

86.800 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	86.800 lei

Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale", se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

Conform art. 24, alin (10) din Codul fiscal, cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani.

Exemplu:

Societatea Adacris achiziționează un program informatic de gestiune a stocurilor care va fi utilizat pentru nevoi proprii, având costul de 6.000 lei, TVA 24%. Plata este efectuată prin ordin de plată.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

- achiziția programului informatic:

6.000 lei	208 Alte imobilizări necorporale	=	404 Furnizori de imobilizări	7.440 lei
1.440 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata datoriei către furnizor:

7.440 lei	404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	7.440 lei

- înregistrarea amortizării anuale aferente imobilizării recunoscute (6.000 lei / 3 ani):

2.000 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	2.000 lei

- scoaterea din evidență la sfârșitul celor 3 ani a activului amortizat integral:

6.000 lei	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 Alte imobilizări necorporale	6.000 lei

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat.

Exemplu:

Entitatea Bolipo achiziționează un program de contabilitate care va fi utilizat pentru nevoi proprii la costul de 1.500 lei, TVA 24%. Odată cu achiziția programului, entitatea achiziționează şi licența în valoare de 5.000 lei, respectiv dreptul de a multiplica şi vinde terților acest program pe o perioadă de 2 ani.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

- achiziția programului informatic şi a licenței:

1.500 lei	208 Alte imobilizări necorporale	=	404 Furnizori de imobilizări	8.060 lei
5.000 lei	205 Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare			
1.560 lei	4426 TVA deductibilă			

- înregistrarea amortizării anuale a programului informatic (1.500 lei / 3 ani):

500 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	500 lei

- înregistrarea amortizării anuale a licenței (5.000 lei / 2 ani):

2.500 lei	6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	2.500 lei

- scoaterea din evidenţă a programului informatic amortizat integral:

1.500 lei	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 Alte imobilizări necorporale	1.500 lei

- scoaterea din evidenţă a licenţei amortizate integral:

5.000 lei	2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare	=	205 Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare	5.000 lei

În cazul intrării de imobilizări necorporale prin aport la capitalul social, înregistrările contabile nu diferă faţă de cele efectuate în cazul aportului de imobilizări corporale.

Exemplu:

Entitatea Afatex subscrie ca aport în natură la majorarea capitalului social al entităţii Transroad un program informatic de organizare raţională a transporturilor internaţionale de bunuri. Programul este creat în regie proprie şi a fost evaluat la suma de 40.000 lei. Aportul este recunoscut de către administratorul entităţii Transroad care a confirmat instalarea programului în reţeaua societăţii.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Înregistrările contabile efectuate sunt următoarele:

- subscrierea capitalului social în natură:

40.000 lei	456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	=	1011 Capital subscris nevărsat	40.000 lei

- aducerea aportului:

40.000 lei	208 ‚Alte imobilizări necorporale	=	456 Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul	40.000 lei

- transferul (eliberarea) capitalului subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat:

40.000 lei	1011 Capital subscris nevărsat	=	1012 Capital subscris vărsat	40.000 lei

2.6. Deprecierea imobilizărilor necorporale

Evaluarea imobilizărilor cu ocazia inventarierii se face la valoarea actuală a fiecărui element, stabilită în funcţie de utilitatea activului, starea acestuia şi preţul pieţei.

Ajustările de valoare cuprind toate corecţiile destinate să ţină seama de reducerile valorilor activelor individuale, stabilite la data întocmirii bilanţului.

Înregistrarea deprecierii constatate este reflectată în contabilitate prin debitarea contului de cheltuieli 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” şi prin creditarea contului 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”, cu analiticile corespunzătoare.

Anularea sau **diminuarea** unei deprecieri este reflectată în contabilitate prin creditarea contului de venituri 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” şi prin debitarea contului 290 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”, cu analiticile corespunzătoare.

Exemplu:

La data de 20 octombrie 2006, entitatea ABC a achiziționat o licență pentru rețeta de fabricare a salamului Mozaic de la entitatea XYZ, pentru suma de 13.000 lei, TVA 24%. La data de 13 decembrie 2006, în urma unui control efectuat de către Autoritatea Națională Sanitar-Veterinară şi pentru Siguranța Alimentelor în cadrul entității XYZ, s-a constatat faptul că la obținerea salamului Mozaic erau folosite anumite ingrediente interzise din categoria agenților cancerigeni. La închiderea exercițiului financiar 2006, entitatea ABC a stabilit că valoarea actuală a licenței este de 6.000 lei.

Care este tratamentul contabil aplicat de entitatea ABC?

2.7. Reevaluarea imobilizărilor necorporale

Exemplu:

Entitatea Leader deține o licență achiziționată la închiderea exercițiului N-2 cu 50.000 lei. Imobilizările se amortizează linear începând cu 1 ianuarie N-l, pe o durată de 5 ani. La 31 decembrie N, conducerea entității decide reevaluarea imobilizărilor. Având în vedere incertitudinile cu privire la fezabilitatea economică a procesului de producție, valoarea justă a imobilizărilor necorporale este estimată la 15.000 lei. La 31 decembrie N+l, ținând cont de faptul că s-a reuşit perfecționarea procesului de producție, imobilizările sunt din nou reevaluate. Valoarea justă este de 60.000 lei.

Efectuați înregistrările contabile care se impun.

2.8. Derecunoaşterea imobilizărilor necorporale

Imobilizările necorporale trebuie scoase din evidență la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sau cedarea acestora.

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări necorporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile care apar o dată cu încetarea utilizării sau ieşirea unei imobilizări necorporale se determină ca diferență între veniturile generate de ieşirea activului şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de cedarea acestuia şi trebuie prezentate ca valoare netă în contul de profit şi pierdere la elementul „Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

Exemplu:

Entitatea ABC deține un program informatic de gestiune a stocurilor şi de descărcare din gestiune a acestora pe baza cititoarelor de coduri de bare achiziționat cu 9.000 lei, amortizat pentru suma de 7.500 lei. Datorită schimbării obiectului de activitate, aceasta vinde imobilizarea necorporală unui terț la prețul de vânzare de 4.000 lei, TVA 24%.

Efectuați înregistrările contabile care se impun şi stabiliți câştigul sau pierderea înregistrat(ă) de societate?

- vânzarea activului:

4.960 lei	461 Debitori diverşi	=	7583 Venituri din vânzarea activelor şi alte operații de capital	4.000 lei
			4427 TVA colectată	960 lei

- scoaterea din evidență a programului informatic:

7.500 lei	2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale	=	208 Alte imobilizări necorporale	9.000 lei
1.500 lei	6583 Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital			

3. Contabilitatea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

Interesele de participare reprezintă drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depăşeşte un procentaj de 20%.

Atunci când o entitate primeşte cu titlu gratuit acțiuni şi alte imobilizări financiare, contravaloarea acestora se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 „Alte rezerve".

În contul 2678 „Alte creanțe imobilizate" sunt incluse garanțiile, depozitele şi cauțiunile depuse de entitate la terți.

În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate (conturile 2671 "Sume datorate de entitățile afiliate", 2673 "Creanțe legate de interesele de participare" şi 2675 „Împrumuturi acordate pe termen lung") se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, conform prevederilor legale.

Dacă o entitate dispune de creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an atunci, la întocmirea situațiilor financiare, în categoria „Imobilizări financiare" va prezenta numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența fiind reflectată la creanțe, în cadrul activelor circulante. De altfel, tratamentul este similar şi în cazul împrumuturilor contractate, atunci când partea cu exigibilitate mai mare de 12 luni trebuie prezentată la „Datorii pe termen lung", iar partea cu exigibilitate mai mică de 12 luni la categoria „Datorii curente".

Evaluarea imobilizărilor financiare

În momentul evaluării inițiale, imobilizările financiare recunoscute ca activ trebuie să fie prezentate la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora. La data bilanțului, imobilizările financiare sunt evaluate la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare, dacă este cazul.

Evaluarea instrumentelor financiare (lectură)

În situațiile financiare anuale consolidate, entitățile pot evalua instrumentele financiare, inclusiv cele derivate, la valoarea justă. Un instrument financiar reprezintă orice contract care generează simultan un activ financiar pentru o entitate şi o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Un **activ financiar** este orice activ care reprezintă:

a) numerar;
b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;
c) un drept contractual:
   - de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; sau
   - de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; sau
d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii şi este:
   - un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; sau
   - un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat în alt fel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau alt activ financiar pentru un număr fix din instrumentele de capital ale entității. În acest scop, instrumentele de capital ale entității nu includ instrumente care sunt ele însele contracte pentru primirea sau livrarea propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

O **datorie financiară** este orice datorie care reprezintă:

a) o obligație contractuală:
   - de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități; sau

- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate.

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității şi este:
   - un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau
   - un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității.

Un **instrument derivat** este un instrument financiar care îndeplineşte cumulativ următoarele condiții:

- valoarea sa se modifică ca urmare a variațiilor unei anumite rate de dobândă, a prețului unui instrument financiar, a prețului unor mărfuri, a unui curs de schimb valutar, a unui indice de prețuri sau rate, a unui rating de credit sau indice de credit sau a altei variabile, cu condiția ca, în cazul unei variabile nefinanciare, aceasta să nu fie specifică unei părți contractuale (uneori denumită „bază" sau „element suport");
- nu solicită nicio investiție inițială netă sau necesită o investiție netă inițială a cărei valoare este mai mică decât cea care ar fi necesară în cazul altor contracte de la care se aşteaptă să reacționeze identic la factorii pieței; şi
- este decontat la o dată viitoare.

Exemple de tipuri de instrumente derivate sunt:

- contractele ferme de schimb la termen (forward);
- contractele swap de valute;
- contractele futures; şi
- instrumentele condiționale (opțiunile cumpărate sau vândute).

Opțiunile se încadrează în definiția instrumentelor derivate deoarece prima plătită, indiferent de exercitarea sau nu a opțiunii, este mai mică decât investiția ce ar fi necesară pentru obținerea instrumentului financiar de bază cu care este corelată opțiunea.

În cazul contractelor cu instrumente derivate, angajamentele de cumpărare sau vânzare aferente acestora se înregistrează în conturi în afara bilanțului (cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului", analitic distinct), în momentul încheierii contractelor.

În general, valoarea justă inițială a instrumentelor derivate este zero, cu excepția opțiunilor pentru care valoarea justă inițială este dată de valoarea primei plătite sau încasate, caz în care contravaloarea acestora se evidențiază în conturile bilanțiere corespunzătoare de creanțe, respectiv datorii.

Operațiunile de schimb **la vedere** sunt operațiunile de cumpărare şi de vânzare a valutelor, cu decontarea în termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă maxim de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs SPOT).

Operațiunile de schimb **la termen** (FORWARD) sunt considerate operațiunile de cumpărare şi de vânzare a valutelor, cu decontare după termenul stabilit în general prin reglementări sau convenții ale pieței respective, de regulă mai mult de două zile lucrătoare de la data încheierii tranzacției, la cursul de schimb stabilit între părți (curs FORWARD).

Operațiunile SWAP sunt operațiuni de cumpărare şi vânzare simultană a unei sume în valută, cu decontarea la două date, de valoare diferite (de regulă SPOT şi FORWARD) la cursurile de schimb stabilite (SPOT şi FORWARD) la data tranzacției.

Contractele bazate pe marfă care dau oricăreia dintre părțile contractante dreptul de decontare în numerar sau prin alte instrumente financiare se consideră instrumente financiare derivate, cu excepția cazurilor în care:

- acestea au fost încheiate şi continuă să îndeplinească cerințele aşteptate ale entității privind cumpărarea, vânzarea sau utilizarea produsului de bază;
- acestea au fost inițial destinate unui astfel de scop; şi
- se aşteaptă ca acestea să fie decontate prin livrarea mărfii.

Evaluarea la valoarea justă se aplică numai datoriilor care sunt:

- deţinute ca parte a unui portofoliu de tranzacţionare; sau
- instrumente financiare derivate.

Evaluarea la valoarea justă **nu** se aplică:

- instrumentelor financiare nederivate deţinute până la scadenţă;
- împrumuturilor şi creanţelor generate de entitate şi nedeţinute în scopul tranzacţionării; şi
- intereselor în filiale, întreprinderi asociate şi asocieri în participaţie, instrumentelor de capital emise de entitate, contractelor cu plata contingentă într-o combinare de întreprinderi, precum şi altor instrumente financiare cu astfel de caracteristici speciale şi care, în concordanţă cu ceea ce este general acceptat, se contabilizează diferit faţă de alte instrumente financiare.

Prin combinare de întreprinderi se înţelege gruparea unor entităţi individuale într-o singură entitate raportoare, determinată de obţinerea controlului de către o entitate asupra uneia sau mai multor întreprinderi.

Valoarea justă se determină prin referire la:

- **valoarea de piaţă**, pentru acele instrumente financiare pentru care se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă (activă). Dacă valoarea de piaţă nu se poate identifica cu uşurinţă pentru un instrument, dar poate fi identificată pentru componentele sale sau pentru un instrument similar, valoarea de piaţă poate fi derivată din cea a componentelor sale sau a instrumentului similar; sau
- o valoare determinată cu ajutorul unor **modele şi tehnici** de evaluare general acceptate, pentru instrumentele pentru care nu se poate identifica cu uşurinţă o piaţă credibilă (activă). Astfel de modele şi tehnici trebuie să asigure o aproximare rezonabilă a valorii de piaţă şi trebuie testate periodic (şi revizuite, dacă este cazul) prin compararea valorilor furnizate cu preţurile tranzacţiilor efective observabile sau pe baza oricăror informaţii de piaţă disponibile.

Instrumente financiare care nu pot fi evaluate credibil se evaluează la costul de achiziţie sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Prin excepţie de la prevederile principiului prudenţei, atunci când un instrument financiar este evaluat la valoarea justă, modificarea valorii se recunoaşte ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere. Totuşi, o astfel de modificare se include direct în capitalul propriu, într-o rezervă de valoare justă, dacă:

- instrumentul contabilizat este un instrument de acoperire împotriva riscurilor conform unui sistem de contabilizare a acoperirii riscului care permite ca unele sau toate modificările de valoare să nu fie înregistrate în contul de profit şi pierdere; sau
- modificarea de valoare se referă la o diferenţă de schimb valutar apărută la un element monetar care face parte dintr-o investiţie netă a entităţii într-o entitate străină. Astfel, în situaţiile financiare consolidate care includ o asemenea entitate străină, diferenţele de schimb valutar care în situaţiile financiare anuale individuale au fost recunoscute în contul de profit şi pierdere, se recunosc iniţial într-o componentă a capitalurilor proprii (contul 1067 „Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină"), urmând să fie recunoscute în contul de profit şi pierdere la cedarea investiţiei nete.

O entitate poate să îşi cedeze interesul într-o entitate străină prin vânzare, lichidare, rambursarea capitalului social sau abandonarea întregii entităţi sau a unei părţi din aceasta. O reducere a valorii contabile a unei entităţi străine, fie din cauza pierderilor sale, fie din cauza unei pierderi recunoscute de investitor, nu constituie o cedare parţială. În consecinţă, nicio parte a câştigului sau pierderii din diferenţe de curs, amânate în capitalurile proprii, **nu** este recunoscută în contul de profit şi pierdere la momentul reducerii valorii contabile.

Prin investiţie netă într-o entitate străină se înţelege valoarea interesului entităţii raportoare din activele nete ale acelei entităţi străine.

Un element monetar ce urmează a fi primit de la o entitate străină sau plătit unei entităţi străine, pentru care decontarea nu este nici planificată şi nici nu este probabil a fi făcută în viitorul apropiat, este, în esenţă, o parte a investiţiei nete a entităţii în acea entitate străină. Astfel de elemente monetare pot include creanţe sau împrumuturi pe termen lung. Ele nu includ creanţele şi datoriile comerciale. Entitatea care deţine un element monetar de primit de la o entitate străină sau plătit unei entităţi străine, poate fi orice filială a grupului.

Rezerva de valoare justă se ajustează atunci când sumele înregistrate în aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea evaluării la valoarea justă. Rezerva de valoare justă va rămâne evidențiată în contabilitate atât timp cât sunt evidențiate în bilanț instrumentele financiare cărora le este aferentă.

Dacă o entitate şi-a evaluat instrumentele financiare la valoarea justă, atunci, în conținutul notelor explicative, va prezenta următoarele informații:

- ipotezele semnificative care stau la baza modelelor şi tehnicilor de evaluare, dacă valorile juste nu au putut fi determinate prin referire la valoarea de piață;
- pentru fiecare categorie de instrumente financiare:
  - valoarea justă;
  - modificările de valoare incluse direct în contul de profit şi pierdere; şi
  - modificările de valoare incluse în rezerva de valoare justă;
- pentru fiecare clasă de instrumente financiare derivate;
  - informații privind aria şi natura instrumentelor, inclusiv termenii şi condițiile semnificative care pot afecta valoarea;
  - momentul şi certitudinea fluxurilor viitoare de numerar; şi
- un tabel care să prezinte modificările rezervei de valoare justă în cursul exercițiului financiar.

APLICAȚII:

1. O societate-mamă acordă un împrumut pe doi ani de 3.000 lei unei filiale, care se restituie în două tranşe anuale egale. Dobânda anuală este de 10% şi se încasează la sfârşitul fiecărui an.

Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea societății-mamă.

2. O societate comercială acordă unei filiale din cadrul grupului un împrumut de 10.000 lei pe o durată de 2 ani cu o dobândă preferențială de 20% pe an. Împrumutul ar trebui să fie restituit în două tranşe egale la sfârşitul fiecărui an, când se încasează şi dobânzile anuale. Ulterior, filiala a intrat în stare de faliment şi astfel nu s-au mai încasat rata din anul al doilea şi dobânda aferentă, care se trec la pierderi. Decontările se fac prin bancă.

Înregistrați în contabilitate operațiile.

3. O entitate acordă la 1 ianuarie 2008 unei alte entități un împrumut pe termen de 2 ani în valoare de 10.000 USD, la cursul de 3,1 lei/USD. Dobânda este de 10%, calculată anual, şi nu se capitalizează. La sfârşitul primului an, cursul dolarului (în funcție de care se calculează şi dobânda) este de 3,2 lei/USD. Dobânda se încasează la începutul anului următor, când cursul valutar este de 3,15 lei/USD. La sfârşitul celui de-al doilea an, când se restituie împrumutul, cursul valutar este de 3,3 lei/USD. Dobânda aferentă celui de-al doilea an se înregistrează şi se încasează tot la acelaşi curs de 3,3 lei/USD.

Înregistrați în contabilitate operațiile.

4. O societate comercială participă cu 60% la constituirea capitalului social al altui agent economic. În acest scop efectuați şi înregistrați următoarele operații în contabilitatea societății-mamă:

c) se subscriu şi se plătesc prin virament 1.000 de acțiuni care au valoarea nominală de 50 lei şi cea de emisiune, de 60 lei;
d) unitatea emitentă îi acordă dividende de 50% pentru primul an, după care răscumpără 300 de acțiuni la prețul de 62 lei şi alte 200 de acțiuni la prețul de 49 lei.

5. Înregistrați următoarele tranzacții conform OMFP nr. 1.752/2005:

a. se vând 1.000 acțiuni (interese de participare) la prețul de vânzare de 4 u.m./acțiune; costul de achiziție al acțiunilor este de 1 u.m./acțiune;
b. se încasează contravaloarea titlurilor vândute;
c. se achiziționează 1.000 acțiuni (titluri de plasament) la prețul de 0,5 u.m./acțiune;
d. se vând 500 acțiuni (titluri de plasament) la prețul de vânzare de 0,7 u.m./acțiune; costul de achiziție al acțiunilor este de 0,5 u.m./acțiune;
e. se vând 400 acțiuni (titluri de plasament) la prețul de vânzare de 0,4 u.m./acțiune; costul de achiziție al acțiunilor este de 0,5 ara/acțiune.

4. Contabilitatea subvenţiilor

În conţinutul OMFP 3055 există precederi referitoare la prezentarea subvenţiilor guvernamentale, dar şi a altor forme de asistenţă guvernamentală. Nu este inclusă aici asistenţa de tipul scutirii de la plata impozitului pe profit pe o anumită perioadă sau al reducerii ratei de impozitare. Este important de ştiu faptul că subvenţiile sau asistenţa guvernamentală nu sunt cele primite doar din partea Guvernului. Acest termen folosit include Guvernul, agenţiile guvernamentale, precum şi alte instituţii similare naţionale sau internaţionale.

Definiţii:

Subvenţii guvernamentale	reprezintă asistenţa acordată de guvern sub forma unor transferuri de resurse către o entitate în schimbul respectării, în trecut sau în viitor, a anumitor condiţii referitoare la activitatea de exploatare a acestei entităţi. Subvenţiile exclud acele forme de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui, în mod rezonabil, o anumită valoare, precum şi acele tranzacţii cu guvernul care nu se pot distinge de operaţiunile comerciale normale ale entităţii.
Subvenţii aferente activelor	reprezintă subvenţii guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiţie este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să dobândească în alt mod active imobilizate. De asemenea, pot exista şi condiţii secundare care restricţionează tipul sau amplasarea activelor sau perioadele în care acestea urmează a fi achiziţionate sau deţinute.
Subvenţii aferente veniturilor	cuprind toate subvenţiile guvernamentale diferite de cele pentru active.
Împrumuturi nerambursabile	sunt împrumuturi al căror creditor se angajează să dispenseze debitorul de rambursarea acestora, dacă se îndeplinesc anumite condiţii prestabilite.
Asistenţa guvernamentală	reprezintă acţiunile întreprinse de guvern cu scopul de a acorda beneficii economice specifice unei entităţi sau unei categorii de entităţi care îndeplinesc anumite criterii. Asistenţa guvernamentală nu include doar beneficii oferite indirect, prin acţiunile guvernului, care influenţează condiţiile economice generale, cum ar fi provizioane pentru infrastructuri în zonele de dezvoltare sau impunerea unor constrângeri comerciale entităţilor concurente.
Guvernul	reprezintă guvernul propriu-zis, agenţiile guvernamentale şi alte instituţii similare, locale, naţionale sau internaţionale.
Valoarea justă	reprezintă suma pentru care un activ poate fl tranzacţionat între un cumpărător interesat şi în cunoştinţă de cauză şi un vânzător interesat şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective.

1. Subvenţii guvernamentale

Subvenţiile guvernamentale se referă la transferurile de resurse (monetare sau nemonetare) din partea instituţiilor menţionate mai sus către o entitate, condiţia esenţială fiind ca aceasta să respecte anumite condiţii impuse. Subvenţiile guvernamentale nemonetare se referă la transferurile care au la bază active nemonetare (terenuri, clădiri etc.). Acestea trebuie să fie evaluate la valoarea justă care va reprezenta şi valoarea subvenţiilor recunoscute în situaţiile financiare.

Formele de asistenţă guvernamentală cărora nu li se poate atribui o anumită valoare şi tranzacţiile efectuate cu guvernul care nu pot fi distinse de operaţiunile comerciale normale ale unei entităţi nu sunt incluse în categoria subvenţiilor.

Subvenţiile guvernamentale se recunosc atunci când există siguranţa că:

- entitatea care va beneficiea de acestea va respecta condiţiile impuse; şi
- subvenţiile respective vor fi primite.

Subvenţiile trebuie să fie recunoscute în contabilitate în aceeaşi manieră, indiferent dacă acestea au fost obţinute în numerar sau ca o diminuare a unor obligaţii fiscale pe care entitatea le avea faţă de guvern.

În categoria subvenţiilor guvernamentale se încadrează şi împrumuturile nerambursabile primite de la guvern, dacă este foarte probabil ca entitatea să respecte condiţiile impuse. Împrumuturile nerambursabile sunt acele împrumuturi pe care debitorul nu trebuie să le mai ramburseze creditorului, dacă sunt îndeplinite o serie de criterii prestabilite.

Subvenţiile guvernamentale nu sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere atunci când sunt primite. Ele trebuie să fie recunoscute sistematic la venituri în exerciţiile financiare în care cheltuielile pe care subvenţiile le compensează au fost suportate.

De regulă, entitatea poate identifica destul de uşor perioadele în care va recunoaşte costurile legate de o subvenţie guvernamentală. Astfel, subvenţiile sunt recunoscute la venituri în aceleaşi perioade ca şi cheltuiale aferente suportate. De exemplu, în cazul imobilizărilor, subvenţiile sunt recunoscute la venituri pe parcursul duratei de viaţă a acestora, în funcţie de metoda de amortizare utilizată de către entitate.

Subvenţiile guvernamentale care vor fi primite de o entitate pentru a compensa pierderile înregistrate, anumite cheltuieli suportate sau ca ajutor financiar imediat, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie să fie recunoscute la venituri şi la creanţe în exerciţiul financiar în care acestea vor fi primite.

Exemplu:

Ca urmare a solicitărilor venite din partea autorităţilor, entitatea Brasal şi-a înscris personalul la o serie de cursuri de perfecţionare în perioada septembrie-noiembrie 2009. Costurile suportate în acest scop au fost de 24.000 lei.

În luna decembrie 2009, entitatea a demarat negocierile cu autorităţile competente în vederea compensării cheltuielilor suportate. La data de 24 ianuarie 2010, autorităţile au emis decizia finală prin care au fost de acord cu acordarea subvenţiei pentru a compensa costurile suportate în anul 2009, aferente perfecţionării personalului.

Când trebuie să recunoască entitatea venitul primit pentru compensarea cheltuielilor suportate?

Deşi entitatea a înregistrat costurile pentru perfecţionare în anul 2009, subvenţia trebuie recunoscută la venituri în data de 24 ianuarie 2010. Având în vedere că în anul 2009 negocierile nu erau finalizate, suma nu poate influenţa situaţiile financiare ale acestei perioade, deoarece în acel moment nu putea fi estimată credibil probabilitatea primirii subvenţiei.

Astfel, veniturile aferente exerciţiului financiar 2010 vor fi majorate cu suma de 24.000 lei.

2. Subvenţii referitoare la active

Subvenţiile aferente activelor reprezintă acele subvenţii guvernamentale pentru acordarea cărora principala condiţie impusă este ca entitatea în cauză să achiziţioneze, să construiască sau să dobândească în alt mod active imobilizate. Pot exista restricţii cu privire la tipul sau la amplasarea imobilizărilor respective, la perioada deţinerii acestora etc.

Subvenţiile pentru active (monetare sau nemonetare) trebuie să fie recunoscute fie prin:

- înregistrarea subvenţiei la venituri în avans (venitul va fi recunoscut sistematic şi raţional pe toată durata de viaţă utilă a activului);
- deducerea subvenţiei din valoarea contabilă a activului pentru care a fost acordată (pe durata de viaţă utilă a activului, nu se înregistrează un venit propriu-zis, ci o diminuare a cheltuielii cu amortizarea pentru imobilizarea respectivă).

Conform **OMFP 3055**, venitul amânat se înregistrează în contul de profit şi pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Indiferent de metoda aleasă, fluxurile de trezorerie aferente achiziţionării activelor şi primirii subvenţiilor trebuie să fie prezentate separat în Situaţia fluxurilor de trezorerie, pentru a evidenţia investiţia brută în acele active.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiect de activitate fabricarea maşinilor şi utilajelor pentru agricultură şi exploatări forestiere (CAEN 2830). La data de 28 martie 2008, entitatea a primit o subvenţie guvernamentală din partea autorităţilor centrale la nivelul sumei de 350.000 lei, în vederea construirii de către aceasta a unei fabrici într-o zonă defavorizată. Clădirea al cărei cost este de 437.500 lei a fost dată în folosinţă la 15 februarie 2010, durata de viaţă utilă fiind estimată la 10 ani, iar metoda de amortizare aleasă fiind cea liniară.

Cum va recunoaşte entitatea subvenţia guvernamentală primită, dacă a optat pentru înregistrarea subvenţiei la venituri în avans?

Atunci când entitatea nu respectă criteriile impuse, ea poate fi nevoită să ramburseze subvenția primită, parțial sau integral. Rambursarea subvențiilor aferente activelor se înregistrează prin:

- reducerea soldului venitului în avans cu suma ce trebuie rambursată, atunci când, la primirea subvenției, entitatea a înregistrat-o la venituri în avans (dacă suma rambursată este mai mare decât soldul subvenției, surplusul va fi recunoscut imediat cheltuieli); sau
- creşterea valorii contabile a activului, atunci când, la primirea subvenției, entitatea a dedus-o din valoarea contabilă a imobilizării.

În cel de-al doilea caz trebuie acordată o atenție sporită următorului aspect. Amortizarea care ar fi fost recunoscută la cheltuieli în lipsa subvenției, trebuie recunoscută imediat la cheltuieli.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate fabricarea de uşi şi ferestre din metal (CAEN 2512). La data de 12 decembrie 2006, entitatea a achiziționat o linie de producție la costul de 40.000 lei, subvenția guvernamentală primită la 15 decembrie 2006 fiind de 28.000 lei. Durata de viață utilă este estimată la 5 ani, iar metoda de amortizare aleasă este cea liniară.

La data de 22 ianuarie 2010, ca urmare a nerespectării unor condiții impuse de guvern, entitatea se vede nevoită să ramburseze 90% din valoarea subvenției primite.

Care sunt tratamentele contabile aferente subvenției pentru active, conform celor două metode de recunoaştere permise ?

Exemplu:

La data de 5 aprilie 2007, o entitate a achiziționat o linie de producție la costul de 100.000 lei, subvenția guvernamentală primită fiind de 60.000 lei. Durata de viață utilă a activului este estimată la 5 ani, iar metoda de amortizare aleasă este cea liniară.

La data de 23 mai 2010, ca urmare a nerespectării clauzelor impuse, entitatea se vede nevoită să ramburseze 80% din valoarea subvenției primite.

Care sunt tratamentele contabile aferente perioadei aprilie 2007 – mai 2010, conform celor două metode de recunoaştere permise de conținutul IFRS?

REZOLVARE:

SUBVENȚIA RECUNOSCUTĂ LA VENITURI ÎN AVANS:

Ponderea subvenției în costul activului = $\frac{60.000}{100.000} = 60\%$

Amortizare anuală = $\frac{100.000}{5} = 20.000$ lei

Subvenție recunoscută anual la venituri = 20.000 lei x 60% = $\frac{60.000}{5} = 12.000$ lei

Înregistrările contabile efectuate până la momentul rambursării subvenției:

- achiziția instalației (05.04.2007):

100.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Furnizori de imobilizări	100.000 lei

- primirea subvenției:

60.000 lei	Numerar	=	Subvenții pentru investiții	60.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale (au trecut 3 ani de utilizare):

60.000 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	60.000 lei

- trecerea subvenției la venituri:

36.000 lei	Subvenții pentru investiții	=	Venituri din subvenții pentru investiții	36.000 lei

La data **rambursării** (23.05.2010), situația se prezintă astfel:

Soldul subvenției la venituri în avans = 60.000 lei – 36.000 lei = 24.000 lei

Subvenție de rambursat = 60.000 lei x 80% = 54.000 lei

Astfel, la rambursarea subvenției, entitatea va recunoaşte la cheltuieli surplusul de 30.000 lei

(54.000 lei – 24.000 lei):

24.000 lei 30.000 lei	Venituri în avans Alte cheltuieli	=	Numerar	54.000 lei

SUBVENȚIA DEDUSĂ DIN COSTUL ACTIVULUI:

Amortizare anuală = [ ] = 8.000 lei

Înregistrările contabile efectuate până la momentul rambursării subvenției:

- achiziția instalației (05.04.2007):

100.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Furnizori de imobilizări	100.000 lei

- primirea subvenției:

60.000 lei	Numerar	=	Echipamente tehnologice	60.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale (au trecut 3 ani de utilizare):

24.000 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	24.000 lei

La data **rambursării**, situația se prezintă astfel:
Valoarea contabilă a instalației = 100.000 lei – 60.000 lei – 24.000 lei = 16.000 lei
Subvenție de rambursat = 60.000 lei x 80% = 54.000 lei

Amortizare înregistrată suplimentar = [ ] = 32.400 lei

Astfel, la rambursarea subvenției, entitatea va majora costul activului cu suma rambursată, iar amortizarea care ar fi fost recunoscută la cheltuieli în lipsa subvenției este recunoscută la cheltuieli:

- majorarea costului activului cu subvenția rambursată:

54.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Numerar	54.000 lei

- recunoaşterea amortizării suplimentare:

32.400 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	32.400 lei

Exemplu:

La data de 13 iunie 2008, o entitate a primit o subvenție guvernamentală de 18.000 pentru a achiziționa o linie de producție la costul de 60.000 lei. Durata de viață utilă a activului este estimată la 4 ani, iar metoda de amortizare aleasă este cea liniară.

La data de 6 iulie 2009, ca urmare a nerespectării clauzelor impuse, entitatea se vede nevoită să ramburseze 50% din subvenția primită.

Care sunt tratamentele contabile aferente perioadei iunie 2008 – iulie 2009, conform celor două metode de recunoaştere permise?

REZOLVARE:

SUBVENȚIA RECUNOSCUTĂ LA VENITURI ÎN AVANS:

Ponderea subvenției în costul activului = [ ] = 30%

Amortizare anuală = [ ] = 15.000 lei

Subvenție recunoscută anual la venituri = 15.000 lei x 30% = [ ] = 4.500 lei

Înregistrările contabile efectuate până la momentul rambursării subvenției:

- achiziția instalației (13.06.2008):

60.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Furnizori de imobilizări	60.000 lei

- primirea subvenției:

18.000 lei	Numerar	=	Subvenții pentru investiții	18.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale (a trecut 1 an de utilizare):

15.000 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	15.000 lei

- trecerea subvenției la venituri:

4.500 lei	Subvenții pentru investiții	=	Venituri din subvenții pentru investiții	4.500 lei

La data **rambursării** (06.07.2009), situația se prezintă astfel:
Soldul subvenției la venituri în avans = 18.000 lei – 4.500 lei = 13.500 lei
Subvenție de rambursat = 18.000 lei x 50% = 9.000 lei

Astfel, la rambursarea subvenției, entitatea va înregistra:

9.000 lei	Venituri în avans	=	Numerar	9.000 lei

SUBVENȚIA DEDUSĂ DIN COSTUL ACTIVULUI:

Amortizare anuală = [ ] = 10.500 lei

Înregistrările contabile efectuate până la momentul rambursării subvenției:

- achiziția instalației (13.06.2008):

60.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Furnizori de imobilizări	60.000 lei

- primirea subvenției:

18.000 lei	Numerar	=	Echipamente tehnologice	18.000 lei

- înregistrarea amortizării anuale (a trecut 1 an de utilizare):

10.500 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	10.500 lei

La data **rambursării**, situația se prezintă astfel:
Valoarea contabilă a instalației = 60.000 lei – 18.000 lei – 10.500 lei = 31.500 lei
Subvenție de rambursat = 18.000 lei x 50% = 9.000 lei

Amortizare înregistrată suplimentar = [ ] = 2.250 lei

Astfel, la rambursarea subvenției, entitatea va majora costul activului cu suma rambursată, iar amortizarea care ar fi fost recunoscută la cheltuieli în lipsa subvenției este recunoscută la cheltuieli:

- majorarea costului activului cu subvenția rambursată:

9.000 lei	Echipamente tehnologice	=	Numerar	9.000 lei

- recunoașterea amortizării suplimentare:

2.250 lei	Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor	=	Amortizarea echipamente tehnologice	2.250 lei

1.2. Subvenții referitoare la venit

Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile guvernamentale, cu excepția celor pentru active. Subvențiile aferente veniturilor trebuie să fie recunoscute:

- la venituri; sau
- prin diminuarea cheltuielilor pentru care entitatea a primit subvenția respectivă.

Există susținători şi critici pentru fiecare variantă. Susținătorii primei metode sunt de părere că veniturile şi cheltuielile nu trebuie compensate, astfel încât cheltuielile respective să poată fi comparate cu alte cheltuieli pentru care entitatea nu a primit subvenții. Cei care preferă a doua metodă susțin că,

din moment ce entitatea primeşte o subvenţie aferentă unei anumite cheltuieli, aceasta trebuie diminuată pentru că e ca şi cum acea cheltuială nu ar fi fost suportată de entitate.

Atunci când entitatea nu respectă criteriile impuse, ea poate fi nevoită să ramburseze subvenţia primită, parţial sau integral. La rambursarea unei subvenţii aferente veniturilor, entitatea va diminua, în primul rând, soldul subvenţiei recunoscute la venituri în avans. Dacă suma rambursată este mai mare decât acest sold, entitatea va recunoaşte surplusul imediat la cheltuieli.

Exemplu:

La data de 14 octombrie 2009, entitatea Cris a primit o subvenţie de 36.000 lei din partea guvernului pentru finanţarea consumului de energie electrică din cel de-al treilea trimestru al anului 2009. Ca urmare a nerespectării condiţiilor impuse, la data de 28 noiembrie 2009, entitatea rambursează guvernului 70% din subvenţia primită

Cum va fi recunoscută subvenţia primită şi rambursarea acesteia?

Nu întotdeauna subvenţiile sunt recunoscute în Contul de profit şi pierdere atunci când sunt primite. Ele trebuie să fie recunoscute sistematic la venituri în exerciţiile financiare în care cheltuielile pe care subvenţiile le compensează au fost suportate.

Exemplu:

La data de 21 ianuarie 2007, entitatea Brasal a încheiat un acord cu guvernul, de la care va primi o subvenţie guvernamentală de 60.000 lei, la începutul fiecărui an din următorii 3 ani (40.000 lei în 2007, 10.000 lei în 2008 şi 10.000 lei în 2009). Entitatea s-a angajat să creeze 20 de locuri de muncă noi pe care le va menţine cel puţin 3 ani.

Costurile cu recrutarea şi pregătirea personalului suportate în primul an sunt de 30.000 lei, iar salariul anual stabilit pentru fiecare angajat va fi de 5.000 lei în 2007, 5.500 lei în 2008 şi 6.000 lei în 2009.

Cum va recunoaşte entitatea subvenţia primită în scopul compensării acestor cheltuieli?

Subvenţia cuvenită de 60.000 lei trebuie să fie recunoscută de-a lungul celor 3 ani în care entitatea a suportat aceste costuri cu personalul care sunt compensate de guvern.

Situaţia poate fi sintetizată astfel:

An	Cheltuieli cu forţa de muncă	Nivelul subvenţiei recunoscute la venituri	Soldul subvenţiei la venituri în avans
2007	5.000 x 20 + 30.000 = 130.000 lei	= 21.667 lei	40.000 – 21.667 = 18.333 lei
2008	5.500 x 20 = 110.000 lei	= 18.333 lei	50.000 – 40.000 = 10.000 lei
2009	6.000 x 20 = 120.000 lei	= 20.000 lei	0 lei
Total	**360.000 lei**	**60.000 lei**	

Înregistrările contabile efectuate sunt:

ANUL 2007:

- încasarea primei tranşe din subvenţie (21.01.2007):

40.000 lei	Numerar	=	Venituri în avans	40.000 lei

- înregistrarea cheltuielilor suportate pe parcursul anului 2007:

130.000 lei	Cheltuieli	=	Datorii cu personalul	130.000 lei

- recunoaşterea primei tranşe a subvenţiei la venituri (31.12.2007):

21.667 lei	Venituri în avans	=	Venituri din subvenţii	21.667 lei

ANUL 2008:

- încasarea celei de-a doua tranşe din subvenţie (01.01.2008):

10.000 lei	Numerar	=	Venituri în avans	10.000 lei

- înregistrarea cheltuielilor suportate pe parcursul anului 2008:

110.000 lei	Cheltuieli	=	Datorii cu personalul	110.000 lei

- recunoaşterea celei de-a doua tranşe a subvenţiei la venituri (31.12.2008):

18.333 lei	Venituri în avans	=	Venituri din subvenţii	18.333 lei

ANUL 2009:

- încasarea ultimei tranşe din subvenţie (01.01.2009):

10.000 lei	Numerar	=	Venituri în avans	10.000 lei

- înregistrarea cheltuielilor suportate pe parcursul anului 2009:

120.000 lei	Cheltuieli	=	Datorii cu personalul	120.000 lei

- recunoaşterea ultimei tranşe a subvenţiei la venituri (31.12.2009):

20.000 lei	Venituri în avans	=	Venituri din subvenţii	20.000 lei

Exemplu:

La data de 01.04.N, societatea ALFA a primit din partea statului o subvenţie de exploatare de 159.000 lei, destinată să acopere o parte din deficitul prevăzut pentru primii doi ani de funcţionare. Se presupune că veniturile şi cheltuielile efectuate de către societate urmează o linie constantă.

Care este tratamentul contabil privind subvenţia primită?

5. Deprecierea activelor imobilizate

Definiții:

O pierdere din depreciere	*este diferența dintre valoarea contabilă (mai mare) şi valoarea de inventar (recuperabilă) a unui activ*
Valoarea contabilă	*este valoarea la care un activ este recunoscut, după ce se deduc amortizarea cumulată şi pierderea cumulată din depreciere.*
Valoarea recuperabilă	*maximum dintre valoarea justă minus costurile de vânzare şi valoarea de utilizare a unui activ.*
Valoarea de utilizare	*reprezintă valoarea actualizată a viitoarelor intrări de numerar aşteptate să se obțină de la un activ.*

Identificarea unui activ care ar putea fi depreciat

Cu ocazia fiecărei date de raportare, entitățile vor verifica dacă există indicii ale deprecierii activelor. În cazul în care sunt identificate astfel de indicii, entitatea va estima valoarea recuperabilă a activului.

La evaluarea existenței indiciilor de depreciere a activelor se vor lua în considerare cel puțin următoarele elemente:

1. Surse externe de informații

(a) pe parcursul perioadei, valoarea de piață a activului a scăzut semnificativ mai mult decât ar fi fost de aşteptat ca rezultat al uzurii fizice sau morale;

(b) pe parcursul perioadei au avut loc schimbări semnificative, cu efect negativ asupra entității sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat asupra mediului tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul;

(c) ratele dobânzilor pe piață sau alte rate de piață ale rentabilității investițiilor au crescut în timpul perioadei, fiind probabil ca aceste creşteri să afecteze rata de actualizare utilizată la calculul valorii de utilizare a unui activ şi să ducă la scăderea semnificativă a valorii recuperabile a activului;

(d) valoarea contabilă a activelor nete ale entității este superioară capitalizării sale bursiere.

2. Surse interne de informații

(a) există indicii de uzură fizică sau morală a unui activ;

(b) pe parcursul perioadei au avut loc schimbări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în ceea ce priveşte gradul sau modul în care activul este utilizat sau se aşteaptă să fie utilizat. Astfel de schimbări includ situațiile în care un activ devine neproductiv, planurile de restructurare sau de întrerupere a activității căreia îi este dedicat activul, planificarea cedării activului înainte de data aşteptată anterior, precum şi reevaluarea duratei de viață utilă a unui activ, ca fiind finită şi nu nedeterminată;

(c) rezultatul din exploatare generat de imobilizare este vizibil inferior celui prevăzut în buget;

(d) o scădere semnificativă a profitului din exploatare prevăzut în buget, respectiv o creştere semnificativă a pierderilor prevăzute în buget, generate de imobilizare;

(e) fluxul de numerar necesar pentru achiziționarea unei imobilizări similare, pentru exploatarea sau întreținerea imobilizării este semnificativ mai mare decât cel prevăzut inițial în buget;

(f) raportările interne pun la dispoziție indicii cu privire la faptul că rezultatele economice ale unui activ sunt sau vor fi mai slabe decât cele scontate.

Evaluarea valorii recuperabile

Pentru a determina valoarea recuperabilă, nu este necesară stabilirea ambelor valori prezentate în definiție. Dacă entitatea a determinat doar una dintre ele, iar aceasta este mai mare decât valoarea contabilă a activului, rezultă că activul nu este depreciat. Nu trebuie calculată şi cealaltă componentă, din moment ce valoarea recuperabilă este maximum dintre cele două.

Activele necorporale cu o durată de viață utilă nedeterminată vor fi testate anual, în vederea identificării deprecierii, prin compararea valorii contabile cu valoarea recuperabilă, independent de existența indicilor de depreciere.

Valoarea justă minus costurile de vânzare

Cel mai bun indiciu pentru a determina valoarea justă a unui activ minus costurile de vânzare este preţul utilizat într-un angajament ferm de vânzare. Atunci când nu există un astfel de angajament, dar activul este comercializat pe o piaţă activă, trebuie avut în vedere preţul activului pe piaţă. Dacă activul nu este comercializat pe o astfel de piaţă activă, se ţine cont de cele mai bune informaţii disponibile cu privire la suma pe care entitatea o poate obţine la data bilanţului din cedarea unui astfel de activ, luându-se în considerare şi cele mai recente tranzacţii cu active similare din acelaşi sector de activitate.

Costurile de cedare se referă la costurile legale, la taxele de timbru şi la alte taxe similare, costurile legate de îndepărtarea activului, precum şi costurile suportate pentru scoaterea la vânzare a activului.

Exemplu:

Entitatea Adacris deţine un echipament tehnologic pentru producţia de anvelope şi camere de aer. La sfârşitul anului 2009, există indicii că activul ar fi depreciat. Pentru a determina valoarea recuperabilă, entitatea trebuie să cunoască valoarea justă minus costurile de vânzare, deoarece nu poate estima credibil valoarea de utilizare. În acest sens, entitatea a apelat la un expert evaluator independent, al cărui onorariu a fost stabilit la suma de 2.200 lei.

Valoarea justă a fost estimată de către acesta la 75.000 lei. Pentru a putea vinde echipamantul, entitatea ar trebui să îl dezinstaleze, costurile suportate fiind estimate la 3.400 lei. De asemenea, în vederea transportării acestuia în siguranţă, echipamentul trebuie să fie ambalat, cheltuielile fiind de 1.500 lei. La vânzarea unui astfel de activ, entitatea trebuie să achite taxe de transfer de 800 lei.

Determinaţi valoarea justă minus costurile de vânzare.

Valoarea de utilizare

La calculul valorii de utilizare a unui activ se vor avea în vedere următoarele elemente:

- estimarea viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv;
- aşteptări privind posibilele variaţii ale mărimii sau frecvenţei acelor fluxuri de trezorerie;
- valoarea în timp a banilor, în funcţie de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piaţă;
- preţul suportării incertitudinii inerente activului; şi
- alţi factori, cum ar fi absenţa lichidităţii, pe care participanţii pe piaţă ar lua-o în calcul la estimarea valorii viitoarelor fluxuri de trezorerie pe care entitatea se aşteaptă să le obţină de la activul respectiv.

Estimările fluxurilor de trezorerie viitoare vor include:

- previziunile intrărilor de fluxuri de trezorerie generate de utilizarea continuă a activului;
- previziunile ieşirilor de fluxuri de trezorerie care fac posibile intrările de fluxuri de trezorerie rezultate din utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşiri de numerar pentru pregătirea dării în folosinţă a activului) şi care pot fi direct repartizate sau alocate activului în mod rezonabil şi consecvent; şi
- fluxurile de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie estimate a fi obţinute prin utilizarea unui activ.

Pentru a determina valoarea de utilizare a unui activ, se estimează viitoarele intrări şi ieşiri de numerar generate de utilizarea continuă a activului pe toată durata de viaţă a acestuia, care vor fi actualizate prin aplicarea unei rate de actualizare care depinde de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc de pe piaţă.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate fabricarea de echipamente electrice de iluminat (CAEN 2740). La data de 25 martie 2007, aceasta a achiziţionat o linie tehnologică la costul de 130.000 lei. Durata de viaţă utilă este de 5 ani, iar metoda de amortizare utilizată este cea liniară.

La sfârşitul anului 2009, există indicii că activul ar fi depreciat. În acest sens, entitatea trebuie să determine valoarea recuperabilă. Valorea pe piaţă în acest moment pentru un activ similar, cu aceeaşi

vechime, este de 65.000 lei, iar costurile estimate a fi suportate în vederea cedării acestuia sunt de 7.500 lei. Entitatea estimează că pe durata de viață utilă rămasă a activului,va obține următoarele intrări de numerar atribuibile acestuia:

Anul	**Intrări de numerar**
2010	33.000
2011	29.000
2012	17.000

Rata de actualizare utilizată pentru aceste fluxuri este de 12%.

Determinați valoarea recuperabilă a activului la sfârşitul anului 2009.

Exemplu:

O societate deține un utilaj achizitionat la începutul anului N-1 cu 110.600 lei, a cărui durată utilă de viață este de 6 ani. Prețul la care poate fi vândut utilajul la sfârşitul anului N este de 72.000 lei. Costurile aferente vânzării utilajului sunt în valoare de 6.000 lei.

Societatea estimează viitoarele intrări nete de numerar aferente acestui utilaj astfel :

Anul	Flux de trezorerie
N+1	30.000
N+2	25.000
N+3	15.000
N+4	5.000

Rata de actualizare a acestor fluxuri este estimată la 10%.

Determinați valoarea recuperabilă a utilajului la sfârşitul anului N.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne (CAEN 1013). La data de 13 decembrie 2008, entitatea a achiziționat un utilaj special pentru umplut parizer la costul de 300.000 lei, care va fi pus în funcțiune în ianuarie 2009. Durata de viață utilă este exprimată în număr de unități produse, estimările fiind făcute pe o perioadă de 4 ani astfel:

Anul	**Cantitate de parizer obținută**	**Profit net estimat**
2009	35.000 kg	- lei/kg
2010	35.000 kg	4 lei/kg
2011	30.000 kg	3 lei/kg
2012	25.000 kg	3 lei/kg

La sfârşitul anului 2009, există indicii că activul ar fi depreciat. În acest sens, entitatea trebuie să determine valoarea recuperabilă. Profitul net estimat pe kg de parizer vândut pentru fiecare din cei trei ani rămaşi este inclus în tabelul de mai sus.

Există o piață activă pe care acest tip de utilaj este tranzacționat. Prețul de vânzare ar fi de 220.000 lei, iar costurile estimate pentru realizarea vânzării de 6.500 lei.

Rata de actualizare a fluxurilor de trezorerie este de 10%.

Determinați valoarea recuperabilă a activului la sfârşitul anului 2009.

Exemplu:

La începutul anului N, o societate a achiziționat un utilaj la costul de 600.000 lei. Durata de utilitate a fost exprimată inițial la 10.000 ore de funcționare. În cursul anului N, utilajul a funcționat 1.000 ore. Managerii estimează că în fiecare dintre următorii 4 ani utilajul va funcționa câte 2.250 ore, iar numărul de produse realizate va fi de 4 bucăți/oră. La 31.12.N, există indicii că activul s-a depreciat.

Fluxurile nete de trezorerie pe care entitatea le va obține din vânzarea unui produs sunt estimate la 15 lei/buc. Rata de actualizare a fluxurilor de trezorerie este de 10%.

Presupunem că există o piață activă pe care utilajul poate fi tranzacționat. Prețul de vânzare ar fi de 520.000 lei, iar cheltuielile estimate cu vânzarea ar fi de 8.000 lei.

Calculați şi contabilizați eventuala depreciere constatată.

Recunoaşterea şi evaluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

Dacă valoarea recuperabilă a unui activ este mai **mică** decât valoarea sa contabilă, valoarea contabilă a activului va fi redusă pentru a fi egală cu valoarea recuperabilă. O astfel de reducere reprezintă o pierdere din depreciere.

Pierderile din depreciere sunt recunoscute imediat la cheltuieli, cu excepția situațiilor în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată, caz în care pierderea din depreciere va fi considerată ca o reducere generată de reevaluare (va diminua soldul rezervelor din reevaluare, iar eventualul surplus va fi recunoscut la cheltuieli).

Dacă pentru un activ s-a înregistrat o pierdere din depreciere, amortizarea acestuia va fi ajustată în exercițiile viitoare, pentru a repartiza valoarea contabilă revizuită a activului pe durata de viață rămasă.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate transporturi cu taxiuri (CAEN 4932). Politica entității este de a vinde autoturismele deținute după 3 ani de utilizare. Astfel, entitatea a încheiat un angajament ferm cu o firmă de vânzări auto second-hand, din care rezultă că prețul de vânzare va reprezenta 40% din costul inițial al autoturismelor. La data de 15 mai 2008, entitatea Brasal a achiziționat 50 de autoturisme noi la costul unitar de 50.000 lei.

La sfârşitul anului 2009, ca urmare a efectelor crizei financiare, există indicii că autoturismelor ar fi depreciate. În acest sens, entitatea trebuie să determine valoarea recuperabilă a acestora. Având în vedere că nu poate estima credibil valoarea de utilizare, entitatea trebuie să cunoască valoarea justă minus costurile de vânzare. Costul taxelor şi al comisioanelor aferente vânzării sunt de 700 lei pentru fiecare autoturism. Valoarea contabilă este de lei.

Determinați valoarea recuperabilă a activelor la sfârşitul anului 2009 şi deprecierea constatată.

Exemplu:

La data de 11 decembrie 2007, entitatea Adacris a achiziționat un laptop la costul de 6.000 lei pe care îl va amortiza liniar pe 6 ani. La 31 decembrie 2008, activul a fost reevaluat, valoarea justă fixată de evaluator fiind de 7.000 lei. La 31 decembrie 2009, datorită modificărilor severe a prețurilor pe piața echipamentelor de tehnică de calcul, prețul unui laptop similar ar fi de 4.800 lei. Dacă ar ceda laptop-ul, entitatea nu ar suporta costuri cu vânzarea. Valoarea de utilizare nu poate fi determinată credibil.

Determinați valoarea recuperabilă a activului la sfârşitul anului 2009 şi deprecierea constatată.

Reluarea unei pierderi din depreciere pentru un activ individual

La sfârşitul fiecărui exercițiu financiar, entitățile trebuie să aibă în vedere dacă există indicii referitoare la reducerea sau anularea unei pierderi din depreciere care a fost recunoscută în anii trecuți, iar dacă există astfel de informații, valoarea recuperabilă a activelor respective va fi reestimată. Deciziile privind reluarea unor deprecieri înregistrate în conturile de ajustări au la bază constatările comisiei de inventariere. La această evaluare se ține cont de surse externe şi interne de informații.

1. Surse externe de informații:

- valoarea de piață a imobilizării a crescut semnificativ în cursul perioadei;
- în cursul perioadei au avut loc modificări semnificative cu efect favorabil asupra entității sau se estimează că astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat, în mediul tehnologic, comercial, economic sau juridic în care entitatea îşi desfăşoară activitatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul etc.

2. Surse interne de informații:

- pe parcursul perioadei au avut loc modificări semnificative, cu efect favorabil asupra entității, sau astfel de modificări se vor produce în viitorul apropiat în ceea ce priveşte gradul sau modul în care imobilizarea este utilizată sau se aşteaptă să fie utilizată. Aceste modificări includ costurile efectuate în timpul perioadei pentru a îmbunătăți şi a creşte performanța imobilizării sau pentru a restructura activitatea căreia îi aparține imobilizarea;
- raportările interne dovedesc faptul că performanța economică a unei imobilizări este sau va fi mai bună decât s-a prevăzut inițial etc.

De reținut!!! În situația în care pentru un activ se reia la venituri o parte din deprecierea constatată anterior, atunci valoarea contabilă rezultată a acestuia **nu** trebuie să depăşească valoarea

contabilă netă determinată în cazul în care pentru acel activ nu ar fi fost recunoscută nicio pierdere din depreciere în exercițiile precedente.

Atunci când pentru un activ se reia la venituri o pierdere din depreciere, entitatea trebuie să ajusteze cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia pentru a aloca valoarea contabilă revizuită pe toată durata de viață utilă rămasă.

Exemplu:

La data de 11 decembrie 2005, entitatea Brasal a achiziționat un utilaj la costul de 40.000 lei, pentru a spori capacitatea de producție şi a satisface la timp cerințele clienților. Durata de viață utilă a fost stabilită la 5 ani, iar metoda de amortizare folosită este cea liniară.

La sfârşitul anului 2008, conducerea entității doreşte să ştie dacă activul este depreciat. În acest sens, s-a apelat la serviciile unui evaluator independent pentru a stabili prețul de vânzare estimat în acel moment, în functie de tranzacțiile asemănătoare de pe piață în ultimii zece ani. Evaluatorul a avut în vedere tranzacțiile asemănătoare de pe piață din ultimii cinci ani, condițiile specifice de amplasare, precum şi alți factori şi a stabilit un preț estimat de 18.000 lei. Cheltuielile necesare pentru vânzarea utilajului au fost estimate la 4.500 lei, reprezentând costul demontării utilajului 2.700 lei şi taxe de transfer al proprietății 1.800 lei.

De asemenea, entitatea estimează că din vânzarea produselor fabricate cu ajutorul acestui utilaj, se vor obține următoarele fluxuri de trezorerie : 8.000 lei în anul 2009 şi 7.000 lei în anul 2010. Rata de actualizare a acestor fluxuri a fost stabilită la 8%.

La sfârşitul anului 2009, prețul de vânzare estimat ar fi 15.000 lei, iar costurile necesare efectuării vânzării s-ar situa la 5.000 lei. Fluxurile de trezorerie estimate pentru anul 2010 sunt de 10.000 lei, iar rata de actualizare se menține.

Stabiliți tratamentele contabile care se impun la sfârşitul anilor 2008 şi 2009.

Exemplu:

Societatea Addfort deține un utilaj care funcționează într-o secție de producție. Utilajul a fost achiziționat cu 1.500.000 lei, în urmă cu 3 ani, iar durata de amortizare este de 10 ani. Societatea doreşte să ştie dacă activul este depreciat. S-a apelat la serviciile unui evaluator independent pentru a stabili prețul de vânzare estimat, în functie de tranzacțiile asemănătoare de pe piață în ultimii zece ani. Evaluatorul a luat în considerare şi condițiile specifice de amplasare şi a stabilit un preț estimat de 950.000 lei. Însă cheltuielile efectuate pentru vânzarea utilajului sunt următoarele: costul demontării utilajului 33.000 lei, taxe notariale pentru vânzare 7.000 lei. La sfârşitul anului N, se estimează că din vânzarea produselor fabricate în secția de producție în care se alfă acest utilaj se realizează următoarele fluxuri de numerar: N+1 430.000 lei; N+2 300.000 lei, iar in N+3, 250.000 lei. Rata de dobândă pe piață este de 10%. În anul N+1, valoarea recuperabilă este de 980.000 lei.

Stabiliți tratamentele contabile în anii N şi N+1.

Exemplu:

Pe 01.01.N-3, o societate a achiziționat o clădire cu 990.000 lei, durata de viata utila 12 ani. Valoarea recuperabilă în anul N este de 600.000 lei. Durata de viață utilă rămasă în N este de 6 ani. Valoarea recuperabilă în N+2 este de 480.000 lei.

Stabiliți înregistrările contabile privind deprecierea.

6. Costurile îndatorării

Definiții:

Costurile îndatorării	cuprind dobânda şi alte costuri suportate de o entitate în legătură cu împrumutarea de fonduri.
Un activ cu ciclu lung de producție	este un activ care solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sale prestabilite sau pentru vânzare.

Nu sunt considerate active cu ciclu lung de producție:

- activele care sunt fabricate în mod curent sau produse în cantități mari pe o bază repetitivă în cursul unei perioade scurte de timp;
- activele care în momentul achiziției sunt disponibile pentru utilizare, conform destinației;
- activele care în momentul achiziției sunt disponibile pentru vânzare.

Exemplu:

Entitatea Adacris a apelat la două împrumuturi bancare pentru a construi o clădire cu birouri şi respectiv, pentru a achiziționa un excavator hidraulic pe şenile. Se estimează că entitatea va da în folosință clădirea după 20 de luni. Conducerea entității a decis să capitalizeze costurile îndatorării aferente celor două împrumuturi contractate, considerând că ambele active sunt cu ciclu lung de producție.

Considerați că decizia luată de entitate este cea corectă?

Termenul utilizat în conținutul reglementărilor contabile este de „costuri ale îndatorării" şi nu se referă numai la dobânzi, ci la toate cheltuielile suportate de o entitate în legătură cu împrumutul de fonduri, cum ar fi:

- dobânzile;
- comisioanele de garantare;
- comisioanele de analiză a solicitării;
- comisioanele de întocmire a studiilor de fezabilitate;
- cheltuielile de asigurare a bunurilor achiziționate etc.

În categoria costurilor îndatorării pot fi **incluse** o serie de cheltuieli, cum ar fi:

- dobânzile aferente descoperirilor de cont;
- dobânzile aferente împrumuturilor pe termen scurt şi lung;
- amortizarea primelor aferente împrumuturilor;
- amortizarea cheltuielilor complementare suportate pentru contractarea împrumuturilor;
- cheltuielile de finanțare aferente contractelor de leasing financiar (recunoscute în conformitate cu prevederile existente); şi
- diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în valută, dacă acestea reprezintă o ajustare a cheltuielilor cu dobânda (nu este inclusă partea din diferențele de curs valutar aferentă rambursărilor de credit).

Exemplu:

Entitatea Brasal şi-a asigurat finanțarea necesară construirii unei clădiri prin contractarea unui împrumut în valută. Conducerea entității a trebuit să opteze între contractarea de împrumuturi în lei la o rată a dobânzii de 13% şi împrumuturi în euro la o rată a dobânzii de 8%. Diferența existentă între ratele dobânzii practicate de către creditori reflectă şi deprecierea estimată a leului față de euro pe toată durata împrumutului.

La data de 01 ianuarie 2009, entitatea a împrumutat 500.000 €, cursul de schimb fiind de 1 € = 3,98 lei. La sfârşitul exercițiului 2009, cursul de schimb valutar era 1 € = 4,22 lei. Pierderea din diferența de curs valutar este de 120.000 lei (500.000 € x (4,22 lei – 3,98 lei)). Presupunând un curs mediu de 1 € = 4,11 lei, cheltuiala cu dobânda în anul 2009 a fost de 164.400 lei (500.000 € x 8% x 4,11 lei).

Pot fi incluse în costurile îndatorării diferențele de curs aferente împrumuturilor în valută ?

Entitatea Brasal poate capitaliza doar diferențele de curs valutar aferente împrumuturilor în

valută, în măsura în care acestea sunt rezultatul unei ajustări a cheltuielilor cu dobânda.

Cheltuiala cu dobânda estimată pentru un împrumut în lei era de 258.700 lei (500.000 € x 3,98 lei x 13%).

Costul actual aferent împrumutului în valută este :

Cheltuieli cu dobânda	164.400 lei
Diferența de schimb valutar a principalului	120.000 lei
Total	**284.400 lei**

În concluzie, entitatea poate capitaliza doar suma de 258.700 lei, iar diferența de 25.700 lei (284.400 lei – 258.700 lei) trebuie să fie recunoscută la cheltuieli.

Recunoaştere:

Entitățile **trebuie** să capitalizeze costurile îndatorării care sunt atribuibile direct achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de producție atunci când:

- este probabil ca ele să conducă la obținerea unor beneficii economice viitoare pentru entitate; şi
- costurile pot fi evaluate în mod credibil.

Entitățile vor recunoaşte alte costuri ale îndatorării drept cheltuieli în perioada în care aceasta le suportă. Atunci când o entitate aplică IAS 29 „Raportarea financiară în economii hiperinflaționiste", aceasta recunoaşte drept cheltuială partea din costurile îndatorării care compensează inflația în decursul aceleiaşi perioade.

Costurile îndatorării ce pot fi capitalizate

Sunt considerate capitalizabile acele costuri ale îndatorării care nu ar fi fost suportate dacă entitatea nu ar fi achiziționat sau produs activul respectiv. În cazul în care entitatea contractează credite special pentru a obține un activ cu ciclu lung de producție, costurile îndatorării asociate acelui activ pot fi identificate destul de uşor.

Sunt situații în care entitatea nu poate identifica relația directă între unele credite contractate şi activele respective şi nici dacă acele împrumuturi ar fi putut fi evitate. Este cazul entităților a căror activitate de finanțare este coordonată central, de societatea mamă. Astfel, este nevoie ca profesioniştii contabili să-şi exercite raționamentul profesional.

În cazul creditelor contractate **special** pentru a dobândi un activ cu ciclu lung de producție, entitatea va determina suma capitalizată aferentă costurilor îndatorării pentru acel activ ca diferență între costurile îndatorării suportate ca urmare a împrumutului respectiv pe parcursul perioadei şi veniturile obținute din investirea temporară a sumelor disponibile, acolo unde este cazul. Sunt situații în care fondurile împrumutate sunt investite până la momentul în care entitatea va efectua plățile aferente obținerii activului.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiect de activitate fabricarea hârtiei şi a cartonului (CAEN 1712). La data de 1 aprilie 2009, entitatea a contractat un credit pe 3 ani la nivelul sumei de 230.000 lei, cu o rată anuală a dobânzii de 15%. Entitatea a apelat la surse externe de finanțare pentru a achiziționa de la terți o nouă linie tehnologică, care necesită o perioadă de producție, montaj, punere în funcțiune de 18 luni.

Având în vedere că în cursul anului 2009, conform contractului încheiat cu furnizorul său, singura plată efectuată va fi la data de 16 iulie 2009 la nivelul sumei de 180.000 lei, entitatea a decis ca începând cu data de 1 august 2009 să constituie un depozit bancar la termen pentru suma rămasă, cu scadența la 31 decembrie 2009, rata anuală a dobânzii fiind în acest caz de 11%.

Care este valoarea cheltuielilor cu dobânda care pot fi capitalizate în anul 2009?

Exemplu:

La data de 01 ianuarie 2007, entitatea ABC a contractat un împrumut la nivelul sumei de 300.000 lei, cu o dobânda anuală de 12%, pe o durată de 5 ani. Entitatea a apelat la această modalitate de finanțare deoarece doreşte să construiască o secție de producție care să respecte standardele europene în domeniu.

Cheltuielile suportate în anul 2007 aferente construcției sunt de 220.000 lei. Entitatea constituie un depozit bancar la termen pe o perioadă de 6 luni la nivelul sumei de 80.000 lei, cu dobândă anuală

de 9%.

Care este valoarea cheltuielilor cu dobânda ce pot fi capitalizate de către entitate?

Angajamentele financiare pentru un activ cu ciclu lung de producție pot conduce la obținerea de către o entitate a unor fonduri împrumutate şi la apariția de costuri ale îndatorării înainte ca o parte sau totalitatea fondurilor să fie folosită pentru cheltuielile cu activul cu ciclu lung de producție. În astfel de circumstanțe, fondurile sunt adesea investite temporar până la cheltuirea lor pentru activul cu ciclu lung de producție. În determinarea valorii costurilor îndatorării ce pot fi capitalizate de-a lungul unei perioade, orice venit realizat din asemenea fonduri este dedus din cheltuielile suportate cu împrumuturile.

Atunci când entitatea apelează la împrumuturi fără a avea intenția de a obține un activ cu ciclu lung de producție (împrumuturi „în general"), însă ulterior le va utiliza tocmai cu acest scop, costurile îndatorării care pot fi capitalizate sunt determinate prin aplicarea unei **rate de capitalizare** asupra cheltuielilor suportate cu acel activ. Rata de capitalizare reprezintă media ponderată a costurilor îndatorării aplicabilă împrumuturilor entității, exigibile în timpul perioadei, fără a lua în calcul creditele contractate special pentru a obține astfel de active.

Nu trebuie scăpat din vedere faptul că valoarea costurilor îndatorării capitalizate nu trebuie să depăşească valoarea costurilor îndatorării suportate de entitate în timpul acelei perioade.

Exemplu:

La data de 1 ianuarie 2009, entitatea Adacris a încheiat un contract cu o firmă specializată în construcții pentru construirea unei clădiri în care doreşte să îşi mute sediul social, terenul aferent fiind deja în proprietatea entității. Valoarea contractului se ridică la nivelul sumei de 40.000 lei. Clădirea a fost finalizată la data de 31 decembrie 2009, plățile efectuate către constructor în această perioadă fiind:

Data efectuării plății	Suma (lei)
01 ianuarie 2009	4.000 lei
31 martie 2009	12.000 lei
30 septembrie 2009	20.000 lei
31 decembrie 2009	4.000 lei
TOTAL	**40.000** lei

La data de 31 decembrie 2009, situația împrumuturilor contractate de către entitate este:

Durata împrumutului	Rata dobânzii	Data contractării împrumutului	Destinația împrumutului	Suma nerambursată la 31 decembrie 2009
4 ani	10,0%	31 decembrie 2008	specială	14.000 lei
10 ani	12,5%	01 ianuarie 2008	în general	20.000 lei
10 ani	10,0%	01 ianuarie 2005	în general	30.000 lei

Care este nivelul dobânzii care poate fi capitalizată de către entitate, având în vedere că împrumuturile vor fi rambursate integral la scadență?

Media ponderată a costurilor îndatorării =

În cazul nostru, entitatea va capitaliza costuri ale îndatorării care se ridică la nivelul sumei de 1.840 lei. Astfel, ea trebuie să aloce mai întâi suma corespunzătoare împrumuturilor contractate special pentru proiectul de investiții şi apoi suma împrumuturilor contracte în general până la nivelul cerut de acoperirea cheltuielilor ocazionate de executarea proiectului.

Alocarea fondurilor trebuie să se bazeze pe media ponderată a cheltuielilor suportate. Entitatea va aplica rata medie ponderată a dobânzii aferente împrumuturilor contracte în general numai asupra acelora care sunt de aceeaşi natură şi sunt alocate proiectului.

Media ponderată a cheltuielilor se determină în funcție de perioada de capitalizare a acestora, exprimată în luni:

Data efectuării plății	Suma	Perioada de capitalizare	Cheltuieli cumulate medii

01 ianuarie 2009	4.000 lei	12 luni		= 4.000 lei
31 martie 2009	12.000 lei	9 luni		= 9.000 lei
30 septembrie 2009	20.000 lei	3 luni		= 5.000 lei
31 decembrie 2009	4.000 lei	0 luni		= 0 lei
Total	**40.000** lei			**18.000 lei**

Costurile îndatorării care pot fi capitalizate de către entitate se determină astfel:

Destinația împrumutului	**Suma alocată în cursul perioadei**	**Dobânda capitalizată**
Specială	14.000 lei	14.000 lei x 10% = 1.400
În general	4.000 lei	4.000 lei x 11% = 440
Total	**18.000 lei**	**1.840 lei**

Dobânda aferentă anului 2009 = = 6.900 lei

În concluzie, entitatea va capitaliza în costul clădirii costuri ale îndatorării la nivelul sumei de 1.840 lei, restul sumei de 5.060 lei fiind recunoscută la cheltuieli.

Începerea capitalizării

Capitalizarea costurilor îndatorării ca parte a costului unui activ cu ciclu lung de producție trebuie să înceapă în momentul în care entitatea:

- suportă cheltuielile pentru activul respectiv;
- suportă costurile îndatorării; şi
- întreprinde activitățile necesare pentru pregătirea activului pentru utilizarea sa prestabilită sau pentru vânzare.

Cheltuielile pentru un activ cu ciclu lung de producție includ doar acele cheltuieli care au generat plăți în numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă.

Activitățile necesare în vederea pregătirii activului pentru a fi utilizat sau vândut nu se referă numai la construirea fizică a acestuia. Ele includ munca tehnică şi administrativă prestată anterior începerii construcției fizice, cum ar fi activitățile asociate cu obținerea avizelor necesare construirii.

Aceste activități trebuie să aibă ca finalitate o activitate de producție sau de dezvoltare care să modifice starea activului. În sens contrar, costurile îndatorării nu pot fi capitalizate. De exemplu, costurile îndatorării suportate pe perioada amenajării unui teren vor fi capitalizate doar în perioada în care activitățile legate de amenajare sunt realizate. De asemenea, costurile îndatorării suportate în perioada în care un teren achiziționat în scopul construirii de clădiri este deținut fără a fi supus unor activități asociate de amenajare, nu pot fi capitalizate.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate fabricarea de aparate electrocasnice (CAEN 2751). Aceasta a achiziționat un teren care are ca destinație construcția unei noi fabrici. Inițial, terenul a fost utilizat în scop agricol. Conducerea entității a solicitat autorităților locale schimbarea utilizării terenului din teren agricol în teren intravilan, pentru a putea începe lucrările. Pentru obținerea avizului de schimbare a destinației terenului, entitatea este nevoită să aştepte o perioadă de opt luni, luând în considerare modul în care autoritățile locale au soluționat alte cereri similare anterioare, datorită opoziției rezidenților.

Entitatea a finanțat achiziția terenului prin contractarea unui împrumut bancar care urmează a fi rambursat într-o perioadă de cinci ani, începând de la data definitivării construcției.

Conducerea entității speră că autoritățile locale vor fi de acord cu schimbarea utilizării terenului, deoarece noua fabrică va crea 300 de locuri de muncă noi în zona respectivă.

Această perioadă de aşteptare de 8 luni cuprinsă între depunerea pentru aprobare şi aprobarea efectivă a cererii pentru schimbarea utilizării terenului poate fi considerată ca o perioadă legată de activitatea necesară pregătirii activului în vederea utilizării sau a vânzării?

Depunerea de către entitate a cererii pentru schimbarea utilizării terenului către autoritățile

locale este considerată ca o activitate necesară pentru pregătirea activului în vederea utilizării. Din acest motiv, entitatea poate capitaliza costurile îndatorării aferente împrumutului contractat pentru finanțarea achiziției terenului înainte de obținerea aprobării de la autoritățile locale. Această concluzie se bazează pe convingerea că autoritațile locale vor aproba schimbarea utilizării terenului.

Dacă în perioada de aşteptare a răspunsului, entitatea constată că obținerea aprobării nu mai este probabilă, atunci ea trebuie să întrerupă capitalizarea costurilor îndatorării şi să testeze activul pentru depreciere. Atunci când se estimează că autoritățile locale vor refuza schimbarea utilizării terenului, entitatea nu va capitaliza cheltuielile cu dobânda, deoarece e probabil ca fabrica să nu mai fie construită.

Exemplu:

Entitatea Adacris a participat la o licitație în vederea achiziționării unei licențe de telefonie mobilă. Entitatea a câştigat licitația, iar pentru plata licenței urmează să contracteze un credit bancar. În vederea utilizării licenței, este necesară şi instalarea unui echipament de transmisie pe tot teritoriul țării.

Conducerea entității hotărăşte capitalizarea costurilor îndatorării aferente împrumutului contractat pentru achiziția licenței începând cu perioada în care construirea şi instalarea echipamentului de transmisie sunt în desfăşurare.

Entitatea poate să capitalizeze costurile îndatorii în această situație ?

Costurile îndatorării aferente împrumutului contractat pentru achiziția licenței trebuie să fie capitalizate, deoarece construirea şi instalarea echipamentului reprezintă activități necesare în vederea pregătirii licenței pentru a fi utilizată.

Astfel, costurile îndatorării trebuie să fie capitalizate de la data achiziției licenței de telefonie mobilă până la data la care echipamentul de transmisie este gata pentru utilizare.

Întreruperea capitalizării

Entitățile trebuie să **întrerupă** capitalizarea costurilor îndatorării pe parcursul perioadelor prelungite în care nu se lucrează efectiv la realizarea activului cu ciclu lung de producție. Cu toate acestea, capitalizarea costurilor îndatorării nu va fi întreruptă pe parcursul perioadelor în care se desfăşoară importante lucrări tehnice şi administrative sau atunci când este necesară o pauză în procesul de aducere a activului în starea de a fi utilizat sau vândut.

De exemplu, capitalizarea costurilor îndatorării continuă pe perioada prelungită necesară ajungerii la maturitate a stocurilor (perioada de maturare a vinurilor, a salamului de sibiu etc.) sau în perioada în care creşterea nivelului unei ape amână construirea unui pod, dacă asemenea fenomene sunt întâlnite frecvent în acele zone geografice.

Exemplu:

Entitatea Contruct are ca obiect de activitate construcția de drumuri. Ea are în lucru o autostradă a cărei construcție a fost întreruptă datorită unor inundații care au avut loc primăvara. De reținut este faptul că un astfel de fenomen este obişnuit pentru zona respectivă.

Conducerea entității are în vedere continuarea capitalizării costurilor îndatorării.

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să fie întreruptă în cazul în care nu se lucrează efectiv la construirea activului cu ciclu lung de producție?

În acest caz, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să continue, cu toate că activitatea de construcție a fost întreruptă datorită inundațiilor. Acest fenomen este obişnuit pentru zona respectivă, iar implicațiile acestuia asupra graficului de execuție a obiectivului sunt considerate normale. Tocmai din acest motiv, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să continue şi în această perioadă.

Încetarea capitalizării

Capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să **înceteze** atunci când cea mai mare parte a activităților necesare pentru pregătirea activului cu ciclu lung de producție în vederea utilizării sau vânzării a fost realizată.

De regulă, un activ este considerat finalizat în scopul utilizării sau al vânzării atunci când construcția fizică a acestuia este terminată, chiar dacă mai sunt de efectuat unele lucrări administrative de rutină. De exemplu, dacă în cazul unei clădiri mai trebuie efectuate unele lucrări minore (decorare interioară, punerea corpurilor de iluminat etc.), atunci se consideră că cea mai mare parte a activităților a fost încheiată.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiect de activitate construcția de case şi apartamente. Conform politicii practicate, entitatea nu efectuează instalarea obiectelor sanitare şi a altor accesorii decât după vânzarea locuințelor. Utilizarea acestei strategii oferă cumpărătorilor posibilitatea de a-şi amenaja locuințele după gusturile şi opțiunile lor. Entitatea capitalizează costurile îndatorării până în momentul în care predă cheia apartamentelor noilor proprietari.

Este corectă o astfel de practică utilizată de către entitate?

Perioada de întârziere cu intenție a definitivării construcției este o politică de marketing practicată de constructor. Costurile îndatorării trebuie să înceteze în momentul în care construcția şi finisajele sunt realizate. Lipsa obiectelor sanitare este nesemnificativă în raport cu lucrările executate până în acel moment.

Astfel, pe perioada necesară instalării obiectelor sanitare în funcție de preferințele clienților, costurile îndatorării nu se mai capitalizează.

În situațiile în care construirea unui activ cu ciclu lung de producție este realizată prin construirea separată a unor componente, iar fiecare componentă poate fi folosită în timp ce se lucrează la obținerea altora, capitalizarea costurilor îndatorării trebuie să înceteze pentru componentele care sunt pregătite în vederea utilizării sau vânzării, chiar dacă lucrările continuă pentru alte componente.

Exemplu:

Entitatea Asmita are ca obiect de activitate construcția de parcuri industriale şi de afaceri. În prezent, este în construcție un parc de afaceri în structura căruia intră un număr de 23 de componente. Fiecare componentă poate fi utilizată separat de celelalte, chiar dacă activitatea de construcție a celorlalte componente este în desfăşurare. Entitatea capitalizează costurile îndatorării până în momentul în care lucrările la toate cele 23 de componente au fost finalizate.

Este corectă o astfel de practică utilizată de către entitate?

Conducerea entității trebuie să identifice costurile îndatorării pentru fiecare componentă. Având în vedere că fiecare componentă finalizată poate fi dată în folosință, fără se depindă de finalizarea lucrărilor la alte componente, entitatea trebuie să înceteze să capitalizeze costurile îndatorării pentru fiecare componentă, în momentul în care aceasta a fost pregătită pentru utilizare. În concluzie, politica aplicată de entitate nu este corectă.

Prezentarea informațiilor

Situațiile financiare trebuie să prezinte următoarele informații:

- valoarea costurilor îndatorării capitalizate în timpul perioadei; şi
- rata de capitalizare folosită la determinarea valorii costurilor îndatorării care pot fi capitalizate.

STUDII DE CAZ:

Exemplu:

La începutul anului, o societate contractează un credit de 300 lei necesar pentru achiziția unei linii de producție pentru obținerea parchetului. Fabricarea liniei durează doi ani. Societatea plăteşte inițial 300 lei. Rata dobânzii este de 20%, creditul se restituie la scadență, după doi ani, iar dobânda aferentă se plăteşte anual.

Bilanț contabil - lei –

Active	Sume	Capitaluri proprii şi datorii	Sume
Disponibilități bănești	280	Capital social	180
		Rezultat	84
		Impozit pe profit	16
Total active	**280**	**Total capitaluri proprii şi datorii**	**280**

Cont de profit şi pierdere - lei –

Elemente	Sume
Venituri	1.000
Cheltuieli	900
Rezultat brut	100
Impozit pe profit	16
Rezultat net	**84**

Prezentați situațiile financiare pentru anul N ale societății evidențiind efectele tratamentelor contabile referitoare la recunoaşterea cheltuielilor cu dobânzile (paralelă IFRS – OMFP 1752 (3055)).

Exemplu:

Entitatea Adacris are intenția de a construi un stadion olimpic. La data începerii lucrărilor (1 septembrie 2007), aceasta avea contractate două două credite pe termen lung, care nu au fost luate inițial cu intenția de a obține un activ cu ciclu lung de producție şi care vor fi rambursate integral la scadență. Situația împrumuturilor poate fi sintetizată astfel:

Durata împrumutului	Rata dobânzii	Data contractării împrumutului	Destinația împrumutului	Suma aferentă
5 ani	12,0%	15 martie 2005	în general	10.000.000 lei
7 ani	12,5%	21 august 2004	în general	7.000.000 lei

Vom considera că entitatea aplică şi IAS 29 „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste" şi că în anul 2007, rata inflației a fost de 3%, în 2008 a fost de 2,5%, iar în anul 2009 inflația a fost 2% şi de fiecare dată a fost încorporată în rata dobânzii.

Pe parcursul desfăşurării lucrărilor, pot fi delimitate următoarele momente esențiale:

Data	Informații necesare
1 septembrie 2007	Entitatea a început lucrările la construirea stadionului Entitatea dispune de suma de 17.000.000 lei
1 decembrie 2007	Entitatea achită prima factură antreprenorului în valoare de 17.000.000 lei
1 martie 2008	Entitatea contractează special un credit de 30.000.000 lei, dobânda anuală 10% Împrumutul este plasat sub forma unui depozit, cu o dobândă anuală de 7%
1 noiembrie 2008	Entitatea achită a doua factură emisă de antreprenor de 21.000.000 lei Entitatea suspendă activitatea până la data de 1 aprilie 2009
1 aprilie 2009	Activitatea a fost reluată
1 octombrie 2009	Lucrările la construirea stadionului au fost finalizate Entitatea achită ultima factură emisă de antreprenor de 9.000.000 lei

Care este tratamentul aferent costurilor îndatorării pe parcursul perioadei în care s-au desfăşurat lucrările la stadionul olimpic?

Media ponderată a costurilor îndatorării = [ ] = 12,2%

Se separă componenta „inflație" aferentă costurilor îndatorării şi se recunoaşte la cheltuieli, iar componenta care reprezintă costurile reale ale îndatorării trebuie să fie capitalizată.

Media ponderată a costurilor îndatorării capitalizabile în 2007 = 12,2% - 3% = 9,2%
Media ponderată a costurilor îndatorării capitalizabile în 2008 = 12,2% - 2,5% = 9,7%
Media ponderată a costurilor îndatorării capitalizabile în 2009 = 12,2% - 2% = 10,2%
Rata de capitalizare pentru creditul contractat special pentru 2008 = 10% - 2,5% = 7,5%
Rata de capitalizare pentru creditul contractat special pentru 2009 = 10% - 2% = 8%

ANUL 2007:

Capitalizarea costurilor îndatorării începe în momentul în care cheltuielile cu activul sunt realizate. Este vorba de data efectuării primei plăți către antreprenor (1 decembrie 2007).

- capitalizarea costurilor îndatorării aferente perioadei 1 decembrie – 31 decembrie:

Costurile îndatorării capitalizate = [ ] 130.333 lei

130.333 lei	Imobilizări corporale în curs	=	Dobânzi de plătit	130.333 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu dobânda până la momentul primei plăți (1 septembrie – 1 decembrie):

Cheltuieli cu dobânda = [ ] 391.000 lei

391.000 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	391.000 lei

- înregistrarea componentei inflaționiste a ratei dobânzii pe perioada 1 septembrie – 31 decembrie:

Cheltuieli cu dobânda = [x] 170.000 lei

170.000 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	170.000 lei

ANUL 2008:

- capitalizarea dobânzii pentru împrumutul de 17.000.000 lei rămas din anul 2007, până la întreruperea activității (1 ianuarie – 1 noiembrie):

Costurile îndatorării capitalizate = [x] 1.374.166 lei

1.374.166 lei	Imobilizări corporale în curs	=	Dobânzi de plătit	1.374.166 lei

- contractarea creditului în special şi constituirea depozitului la 1 martie:

30.000.000 lei	Numerar	=	Credite bancare pe termen lung	30.000.000 lei

30.000.000 lei	Creanțe imobilizate	=	Numerar	30.000.000 lei

- capitalizarea dobânzii pentru împrumutul de 30.000.000 lei contractat la 1 martie 2008, până la întreruperea activității (1 ianuarie – 1 noiembrie):

Costurile îndatorării capitalizate = [x] 1.875.000 lei

1.875.000 lei	Imobilizări corporale în curs	=	Dobânzi de plătit	1.875.000 lei

- înregistrarea dobânzii pentru depozitul constituit pe perioada 1 martie – 1 noiembrie:

Venit din dobânzi = [x] 1.400.000 lei

1.400.000 lei	Dobânzi de încasat	=	Venituri din dobânzi	1.400.000 lei

- diminuarea costurilor îndatorării capitalizate cu venitul din dobânzi obținut:

1.400.000 lei	Venituri din dobânzi	=	Imobilizări corporale în curs	1.400.000 lei

- înregistrarea dobânzii pentru depozitul rămas pe perioada 1 noiembrie – 31 decembrie:

Venit din dobânzi = [x] 105.000 lei

105.000 lei	Dobânzi de încasat	=	Venituri din dobânzi	105.000 lei

- înregistrarea componentei inflaționiste a ratei dobânzii pe perioada 1 ianuarie – 31 decembrie:

Cheltuieli cu dobânda = [x] 1.175.000 lei

1.175.000 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	1.175.000 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu dobânda aferente perioadei de întrerupere a lucrărilor (1 noiembrie – 31 decembrie):

Cheltuieli cu dobânda = [x] 649.833 lei

649.833 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	649.833 lei

ANUL 2009:

- capitalizarea dobânzii pentru împrumutul rămas din anul 2007, pe perioada 1 aprilie–1 octombrie:

Costurile îndatorării capitalizate = [x] 867.000 lei

867.000 lei	Imobilizări corporale în curs	=	Dobânzi de plătit	867.000 lei

- capitalizarea dobânzii pentru creditul contractat în martie 2008, pe perioada 1 aprilie–1 octombrie:

Costurile îndatorării capitalizate = [ ] 1.200.000 lei

1.200.000 lei	Imobilizări corporale în curs	=	Dobânzi de plătit	1.200.000 lei

- înregistrarea dobânzii pentru depozitul rămas pe perioada 1 ianuarie – 1 aprilie:

Venit din dobânzi = [ ] 157.500 lei

157.500 lei	Dobânzi de încasat	=	Venituri din dobânzi	157.500 lei

- înregistrarea dobânzii pentru depozitul rămas pe perioada 1 aprilie – 1 octombrie:

Venit din dobânzi = [ ] 315.000 lei

315.000 lei	Dobânzi de încasat	=	Venituri din dobânzi	315.000 lei

- diminuarea costurilor îndatorării capitalizate cu venitul din dobânzi obținut:

315.000 lei	Venituri din dobânzi	=	Imobilizări corporale în curs	315.000 lei

- înregistrarea componentei inflaționiste a ratei dobânzii pe perioada 1 ianuarie – 31 decembrie:

Cheltuieli cu dobânda = [ ] 940.000 lei

940.000 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	940.000 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu dobânda aferente perioadei de întrerupere a lucrărilor (1 ianuarie – 1 aprilie):

Cheltuieli cu dobânda = [ ] 1.033.500 lei

1.033.500 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	1.033.500 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu dobânda aferente perioadei 1 octombrie – 31 decembrie:

Cheltuieli cu dobânda = [ ] 1.033.500 lei

1.033.500 lei	Cheltuieli cu dobânzile	=	Dobânzi de plătit	1.033.500 lei

7. Contabilitatea stocurilor

Activele circulante sunt acele active care:

- se aşteaptă să fie realizate sau sunt deținute cu intenția de a fi vândute sau consumate în cursul normal al ciclului de exploatare al entității (perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării şi finalizarea acestora în numerar sau echivalente de numerar);
- sunt deținute, în principal, în scopul tranzacționării;
- se aşteaptă a fi realizate în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau

- sunt reprezentate de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în numerar şi sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În categoria activelor circulante sunt incluse:

- stocurile, inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură;
- creanțele;
- investițiile pe termen scurt;
- casa şi conturile la bănci.

Evaluarea activelor circulante

Activele circulante trebuie să fie evaluate la costul de achiziție sau costul de producție, după caz. La data bilanțului, se va ține cont şi de ajustările de valoare în vederea prezentării activelor la cea mai mică valoare de piață sau la o altă valoare minimă atribuibilă acestora. În situația în care ajustarea devine total sau parțial fără obiect, întrucât motivele care au dus la reflectarea acesteia au încetat să mai existe într-o anumită măsură, atunci acea ajustare trebuie să fie reluată la venituri.

Dacă activele circulante fac obiectul unor ajustări de valoare exclusiv în scop fiscal, atunci entitatea trebuie să prezinte în notele explicative suma ajustărilor şi motivele pentru care acestea au fost efectuate.

Stocurile sunt active circulante:

- deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității;
- în curs de producție în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activității; sau
- sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile care urmează să fie folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii.

În categoria stocurilor se cuprind şi activele cu ciclu lung de fabricație, atât timp cât acestea sunt destinate vânzării (de exemplu, ansambluri sau complexuri de locuințe etc. realizate de entitățile ce au ca activitate principală obținerea şi vânzarea de locuințe). Dacă construcțiile sunt realizate în scopul exploatării pe termen lung de către entitatea care le-a realizat, atunci ele reprezintă imobilizări corporale.

Stocurile cuprind următoarele componente:

- **materii prime** (bunuri care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată);
- **materiale consumabile** (bunuri care participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit şi cuprind materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) ;
- **produse**, care la rândul lor sunt compuse din:
  - semifabricate (produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților);
  - produse finite (produse care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților); şi
  - produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile şi deşeuri);
- **mărfuri** (bunuri pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produse predate spre vânzare magazinelor proprii);
- **animale şi păsări**, respectiv:
  - animale născute şi cele tinere de orice fel (viței, miei, purcei, mânji şi altele) crescute şi folosite pentru reproducție;
  - animale şi păsări la îngrăşat pentru a fi valorificate;
  - colonii de albine; şi
  - animale pentru producție (lapte, lână şi blană);
- **producția în curs de execuție**, reprezentată de:

- producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic;
- produsele nesupuse probelor şi recepției tehnice sau necompletate în întregime; şi
- serviciile şi studiile în curs de execuție sau neterminate.

- **ambalaje** (acestea includ ambalajele refolosibile, achiziționate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care în mod temporar pot fi păstrate de terți, cu obligația restituirii în condițiile prevăzute în contractele încheiate cu aceştia); şi
- **materiale de natura obiectelor de inventar** (echipamente de protecție, echipamente de lucru, îmbrăcăminte specială, scule, instrumente, dispozitive şi verificatoare cu destinație specială etc.).

Conturile de stocuri se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea entității prin achiziție, aport de la asociați, realizate din producția proprie, donație şi din alte surse. Ele se creditează cu valoarea stocurilor ieşite din gestiune prin consum, vânzare şi alte destinații.

Intrarea stocurilor este evidențiată în contabilitate la data transferului riscurilor şi beneficiilor. De regulă, coincid datele de transfer al controlului, de transfer al proprietății şi de livrare. Cu toate acestea, pot exista decalaje în timp, de exemplu, pentru:

- bunuri vândute în consignație sau stocuri aflate la dispoziția clientului;
- stocuri gajate livrate creditorului beneficiar al gajului, care rămân în evidența debitorului până la vânzarea lor;
- bunuri recepționate pentru care nu s-a primit încă factura, care trebuie înregistrate în activele cumpărătorului;
- bunuri livrate şi nefacturate, care trebuie scoase din evidență, transferul de proprietate având loc;
- bunuri vândute şi nelivrate încă, pentru care a avut loc transferul proprietății (de exemplu, la vânzările cu condiția de livrare „ex-work", bunurile vândute nu mai fac parte din stocul vânzătorului din momentul punerii lor la dispoziția cumpărătorului).

În categoria stocurilor sunt incluse şi bunurile aflate în custodie, cele trimise pentru a fi prelucrate sau cele aflate în regim de consignație la terți. La realizarea unor astfel de tranzacții, stocurile sunt transferate în grupa 35 „Stocuri aflate la terți".

Exemplu:
Entitatea Dibitera trimite spre prelucrare unui terț materii prime la costul de 5.000 lei.
Care sunt înregistrările contabile efectuate?

- înregistrarea transferului stocului de materii prime către terț:

5.000 lei	351 Materii şi materiale aflate la terți	=	301 Materii prime	5.000 lei

De asemenea, din categoria stocurilor fac parte şi maşinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul automobilelor, condiția fiind ca durata de utilizare să fie mai mică de un an. În situația în care materialele de demonstrație au o durată de utilizare mai mare de un an, atunci ele reprezintă imobilizări.

Stocuri în curs de aprovizionare

Sunt reflectate distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile şi beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare" din Planul de conturi general).

Exemplu:
La data de 04.01.2010, societatea Admera a achiziționat de la furnizori materii prime în valoare de 80.000 lei. S-au transferat riscurile şi beneficiile aferente activelor, însă acestea sunt în curs de aprovizionare. La data de 21.01.2010, s-a încheiat procesul de aprovizionare.

Specificați tratamentul contabil adecvat.

Exemplu:

La începutul lunii martie 2010, entitatea Adacis cumpără de la un furnizor cu sediul în SUA materii prime în valoare de 45.000 dolari. Bunurile sunt transportate pe cale navală, iar cumpărătorul intră în posesia materiilor prime din momentul în care bunurile sunt încărcate pe navă, în portul vânzătorului. În data de 10 martie 2010, transportatorul efectuează în numele cumpărătorului, atât încărcarea, cât şi recepţia bunurilor.

Cursul valutar utilizat la data recepției este cursul de schimb comunicat de BNR din ultima zi bancară anterioară operațiunii privind recepționarea bunurilor. Astfel, cursul valutar utilizat pentru evaluarea bunurilor recepționate este de 3,02 lei/dolar (acesta fiind cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR în data de 9 martie 2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii de recepție din data de 10 martie 2010).

Cu această ocazie, vânzătorul transferă cumpărătorului, atât proprietatea, cât şi riscurile şi beneficiile asociate stocurilor. Recepția bunurilor se face de către transportator în numele cumpărătorului. La recepție nu se constată diferențe față de cantitatea livrată de vânzător, moment în care transportatorul confirmă cumpărătorului existența bunurilor solicitate şi transmite o copie a facturii primite de la furnizor şi o copie a procesului-verbal de recepție. Pe toată perioada transportului până la predarea bunurilor către cumpărător, acestea se află în proprietatea cumpărătorului şi în răspunderea transportatorului. Plata furnizorului se face în 7 zile calendaristice de la încărcarea bunurilor pe nava transportatorului, respectiv 17 martie 2010. Cursul valutar utilizat la plata facturii este de 2,90 lei/dolar.

Bunurile ajung în țară în data de 12 mai 2010, moment în care transportatorul predă cumpărătorului materiile prime şi facturează către acesta cheltuielile de transport în valoare de 5.000 dolari. Data la care cumpărătorul a acceptat factura de transport este 12 mai 2010, iar cursul valutar utilizat la reflectarea în contabilitate a acestor cheltuieli este de 3,20 lei/dolar (cursul de schimb valutar comunicat de BNR în data de 11 mai 2010).

În perioada imediat următoare, cumpărătorul vămuieşte bunurile importate şi plăteşte taxele vamale în sumă de 12.800 lei şi TVA în sumă de 27.360 lei. Plata cheltuielilor de transport se face în 2 zile calendaristice de la data facturării, respectiv în data de 14 mai 2010, la cursul valutar de 3,22 lei/dolar. Cursul valutar utilizat la data decontării este cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de BNR din 13 mai 2010, ultima zi bancară anterioară operațiunii de decontare din data de 14 mai 2010.

Odată ajunse la cumpărător, materiile prime importate sunt date în consum în vederea prelucrării acestora.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

- recunoaşterea stocurilor la momentul transferului riscurilor şi beneficiilor (10 martie 2010), valoarea acestora fiind de 135.900 lei (45.000 dolari x 3,02 lei/dolar):

135.900 lei	321 Materii prime în curs de aprovizionare	=	401 Furnizori	135.900 lei

- plata furnizorului extern (17 martie 2010), contravaloarea în lei a sumei achitate în valută reprezentând 130.500 lei (45.000 dolari x 2,90 lei/dolar)**:**

135.900 lei	401 Furnizori	=	5124 Conturi la bănci în valută 765 Venituri din diferențe de curs valutar	130.500 lei 5.400 lei

- preluarea efectivă de la transportator, a materiilor prime importate:

135.900 lei	301 Materii prime	=	321 Materii prime în curs de aprovizionare	135.900 lei

- înregistrarea taxelor vamale suportate:

12.800 lei	301	=	446	12.800 lei

	Materii prime		Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate	

- înregistrarea cheltuielilor de trasnport facturate de transportator în sumă de 16.000 lei (5.000 dolari x 3,20 lei/dolar):

16.000 lei	301 Materii prime	=	401 Furnizori	16.000 lei

- plata furnizorului de transport la nivelul sumei de 16.100 lei (5.000 dolari x 3,22 lei/dolar):

16.000 lei 100 lei	401 Furnizori 665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5124 Conturi la bănci în valută	16.100 lei

- plata taxelor vamale şi a TVA:

12.800 lei 27.360 lei	446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate 4426 TVA deductibilă	=	5121 Conturi la bănci în lei	40.160 lei

- înregistrarea consumului de materii prime:

164.700 lei	601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	164.700 lei

Reglementările contabile **interzic** deţinerea, cu orice titlu, de bunuri materiale, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără ca acestea să fie înregistrate în contabilitate. Astfel, ar trebui să se asigure recepţionarea tuturor bunurilor materiale intrate în cadrul entităţii şi înregistrarea acestora la locurile de depozitare. Bunurile materiale primite în custodie, în consignaţie sau pentru prelucrare se înregistrează în conturi în afara bilanţului. De asemenea, acestea trebuie să fie recepţionate şi înregistrate distinct ca intrări în gestiune.

Exemplu :

La 13.04.2011, entitatea Liberis a primit mărfuri în custodie în valoare de 3.500 lei şi materii prime pentru a fi prelucrate la costul de 600 lei.

Care este tratamentul contabil aplicat?

- înregistrarea primirii mărfurilor în custodie:

3.500 lei	D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			

- înregistrarea primirii materiilor prime pentru a fi prelucrate:

600 lei	D 8032 Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare			

Stocuri în regim de consignaţie

Vânzarea bunurilor în regim de consignaţie se face în baza înţelegerilor stabilite între părţi, în cadrul contractelor de consignaţie.

Contractul de consignaţie reprezintă un contract prin care consignantul (deponentul, persoană fizică sau juridică) se angajează să livreze bunuri consignatarului (unitatea de consignaţie) pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri.

Specific operațiunilor de vânzare a bunurilor în regim de consignație este data livrării. Astfel, pentru bunurile livrate în baza unui contract de consignație se consideră că livrarea bunurilor de la consignant la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, atunci când livrează bunurile către cumpărătorii finali.

În ceea ce priveşte reflectarea în **contabilitatea consignatarului** a operațiunilor desfăşurate, putem reține următoarele aspecte:

- la primirea bunurilor de la deponenți, consignatarul **nu** înregistrează în contabilitate respectiva intrare în gestiune, aceasta fiind înregistrată extracontabil (contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie");
- la primirea bunurilor, consignatarul trebuie să întocmească în 2 exemplare „Bonul de primire în consignație", dintre care unul se înaintează deponentului, iar celălalt rămâne la unitate (dacă deponentul este persoană înregistrată în scopuri de TVA, bunurile depuse în consignație sunt însoțite de avizul de însoțire a mărfii, care va cuprinde mențiunea „pentru vânzare în regim de consignație");
- încărcarea în gestiune a bunurilor primite de la deponenți este efectuată în momentul în care bunurile au fost vândute;
- în contabilitate, la vânzare, efectele se reflectă în contul de profit şi pierdere pe venituri şi pe cheltuieli, se achită deponentul şi se reține comisionul de consignație perceput.

Vom prezenta în continuare câte un exemplu pentru situațiile în care:

- deponentul nu este înregistrat în scopuri de TVA; şi
- deponentul este înregistrat în scopuri de TVA.

Exemplu :

Entitatea Adacris, în calitate de consignatar, a primit de la o persoană fizică o bicicletă în valoare de 1.000 lei şi de la entitatea Brasal, neînregistrată în scopuri de TVA, mobilier în valoare de 8.000 lei.

Consignatarul percepe un comision de 20% pentru bicicletă şi de 15% pentru mobilier. Baza de calcul a TVA o reprezintă comisionul perceput de consignatar.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

- stabilirea prețului de vânzare cu amănuntul pentru bunurile primite:

Bun primit	Elemente	Suma
BICICLETĂ	Valoarea bunului	1.000 lei
	Comision perceput (1.000 lei x 20%)	200 lei
	TVA aferentă comisionului (200 lei x 24%)	48 lei
	Valoarea totală a bunului (1.000 lei + 200 lei)	1.200 lei
	Valoarea bunului la preț cu amănuntul	**1.248 lei**
MOBILIER	Valoarea bunului	8.000 lei
	Comision perceput (8.000 lei x 15%)	1.200 lei
	TVA aferentă comisionului (1.200 lei x 24%)	288 lei
	Valoarea totală a bunului (8.000 lei + 1.200 lei)	9.200 lei
	Valoarea bunului la preț cu amănuntul	**9.488 lei**
TVA colectată (48 lei + 288 lei)		336 lei

- înregistrarea extracontabilă a bunurilor primite (1.000 lei + 8.000 lei):

9.000 lei	D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			

- vânzarea bunurilor la prețul de vânzare stabilit mai sus:

10.736 lei	5311 Casa în lei	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor 4427	10.400 lei 336 lei

			TVA colectată	

- primirea facturii de la persoana juridică-deponent şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor:

9.000 lei	371 Mărfuri	=	401.1 Furnizori – persoana juridică 401.2 Furnizori – persoana fizică	8.000 lei 1.000 lei

- înregistrarea adaosului comercial şi a TVA neexigibilă:

1.736 lei	371 Mărfuri	=	378 Diferenţe de preţ la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	1.400 lei 336 lei

- descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

9.000 lei 1.400 lei 336 lei	607 Cheltuieli privind mărfurile 378 Diferenţe de preţ la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	=	371 Mărfuri	10.736 lei

			C 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	9.000 lei

- achitarea datoriei către cei 2 deponenţi:

8.000 lei 1.000 lei	401.1 Furnizori – persoana juridică 401.2 Furnizori – persoana fizică	=	5311 Casa în lei	9.000 lei

Exemplu :

Entitatea Dofexim preia în regim de consignaţie de la entitatea Bride rochii de mireasă în valoare de 20.000 lei, TVA 24%, în baza avizului de expediţie întocmit de consignant. Unitatea de consignaţie aplică un comision de 30%.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

- stabilirea preţului de vânzare cu amănuntul pentru rochiile de mireasă primite:

Elemente	Suma
Valoarea bunurilor primite	20.000 lei
Comision perceput (20.000 lei x 30%)	6.000 lei
Valoarea totală a bunurilor (20.000 lei + 6.000 lei)	26.000 lei
TVA colectată (26.000 lei x 24%)	6.240 lei
Valoarea bunului la preţ cu amănuntul	**32.240 lei**

- înregistrarea extracontabilă a bunurilor primite:

20.000 lei	D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			

- vânzarea bunurilor la preţul de vânzare stabilit mai sus:

32.240 lei	5311 Casa în lei	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	26.000 lei

			4427 TVA colectată	6.240 lei

- primirea facturii de la deponent şi înregistrarea în contabilitate a stocurilor:

20.000 lei 4.800 lei	371 Mărfuri 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	24.800 lei

- înregistrarea adaosului comercial şi a TVA neexigibilă:

12.240 lei	371 Mărfuri	=	378 Diferențe de preț la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	6.000 lei 6.240 lei

- descărcarea din gestiune a mărfurilor vândute:

20.000 lei 6.000 lei 6.240 lei	607 Cheltuieli privind mărfurile 378 Diferențe de preț la mărfuri 4428 TVA neexigibilă	=	371 Mărfuri	32.240 lei

			C 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	20.000 lei

- achitarea datoriei către deponent:

24.800 lei	401 Furnizori	=	5311 Casa în lei	24.800 lei

Pot fi situații în care apar decalaje între aprovizionarea şi recepția bunurilor. Bunurile sosite şi nerecepționate trebuie să fie înregistrate distinct în contabilitate ca intrare în gestiune. Bunurile sosite fără factură se înregistrează ca intrări în gestiune atât la locul de depozitare, cât şi în contabilitate, pe baza recepției şi a documentelor însoțitoare (avize de însoțire etc.). Astfel, pe baza *Notei de recepție şi constatare de diferențe* se debitează conturile de stocuri şi contul 4428 „TVA neexigibilă" şi se creditează contul 408 „Furnizori – facturi nesosite". La primirea facturii, operația de mai sus se stornează şi se debitează conturile de stocuri şi contul 4426 „TVA deductibilă" şi se creditează contul 401 „Furnizori".

În funcție de programul pentru evidența contabilă utilizat de fiecare entitate, se poate folosi şi varianta în care la primirea facturii se înregistrează transferul sumei din contul 4428 „TVA neexigibilă" în contul 4426 „TVA deductibilă" şi a datoriei din contul 408 „Furnizori – facturi nesosite" în contul 401 „Furnizori".

Exemplu :

În luna martie 2011, valoarea mărfurilor sosite fără factură este de 10.000 lei. La data de 7 aprilie 2011, se primeşte factura de la furnizor.

Care sunt înregistrările contabile efectuate atât de furnizor, cât şi de beneficiar?

Atunci când apar decalaje între vânzarea şi livrarea bunurilor, acestea se înregistrează ca ieşiri din entitate, nemaifiind considerate proprietatea acesteia. Bunurile livrate, dar nefacturate, se înregistrează ca ieşiri din gestiune atât în contabilitate, cât şi la locurile de depozitare, având la bază documentele care confirmă ieşirea din gestiune.

Bunurile vândute şi nelivrate se înregistrează distinct în gestiune, iar în contabilitate se utilizează contul 8033 „Valori materiale primite în păstrare sau custodie”.

Exemplu :

La data de 13 aprilie 2011, entitatea Feres vinde produse finite unui client la preţul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%, costul de producţie al acestora fiind de 5.500 lei. Bunurile vor fi livrate clientului în termen de 10 zile. Pentru client, bunurile reprezintă materii prime.

Care sunt înregistrările contabile efectuate atât de furnizor, cât şi de beneficiar?

Furnizorul va înregistra în contabilitate:

- vânzarea produselor finite către client:

12.400 lei	4111 Clienţi	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite 4427 TVA colectată	10.000 lei 2.400 lei

- descărcarea din gestiune a stocurilor vândute:

5.500 lei	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	=	345 Produse finite	5.500 lei

- înregistrarea extrabilanţieră a produselor vândute dar nelivrate:

5.500 lei	D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			

- înregistrarea extrabilanţieră a livrării produselor:

			C 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	5.500 lei

Clientul va înregistra în contabilitate:

- achiziţia produselor facturate dar nesosite:

10.000 lei 2.400 lei	321 Materii prime în curs de aprovizionare 4426 TVA deductibilă	=	401 Furnizori	12.400 lei

- recepţia bunurilor:

10.000 lei	301 Materii prime	=	321 Materii prime în curs de aprovizionare	10.000 lei

Bunurile aprovizionate cu clauze privind dreptul de proprietate se înregistrează la intrări, atât în gestiune, cât şi în contabilitate, potrivit contractelor încheiate cu terţii. Acelaşi tratamant se aplică şi bunurilor vândute cu clauze privind dreptul de proprietate, care se înregistrează la ieşiri, conform prevederilor contractuale.

Inventar permanent vs. Inventar intermitent

Contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric, entităţile putând utiliza metoda inventarului permanent sau metoda inventarului intermitent..

În cazul folosirii **metodei inventarului permanent**, în contabilitate se înregistrează toate operaţiunile de intrare şi ieşire. Astfel, entitatea cunoaşte în orice moment stocurile, atât cantitativ, cât şi valoric.

Inventarul intermitent constă în stabilirea ieşirilor pe baza inventarierii stocurilor la sfârşitul fiecărei perioade. Astfel, entităţile trebuie să efectueze inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligaţii fiscale (trimestru). Entităţile care aleg metoda inventarului intermitent trebuie să respecte cadrul legal în vigoare[1].

Metoda inventarului intermitent se caracterizează prin faptul că:

- intrările de stocuri nu se înregistrează prin conturile de stocuri, ci prin conturile de cheltuieli;
- la închiderea perioadei, în debitul conturilor de stocuri se înregistrează stocurile de la sfârşitul perioadei, determinate prin inventariere, în corespondenţă cu conturile de cheltuieli;
- ieşirile de stocuri se determină ca diferenţă între valoarea stocurilor iniţiale, la care se adaugă valoarea intrărilor, şi valoarea stocurilor la sfârşitul perioadei stabilite pe baza inventarului;
- la începutul perioadei, în creditul conturilor de stocuri se înregistrează stocurile existente, prin debitarea cheltuielilor pentru perioada următoare de gestiune;

În comerţul cu amănuntul, entităţile care aplică metoda global-valorică nu pot apela la metoda inventarului intermitent.

Exemplu:

La 01.03.2011, instituţia X dispunea de stocuri de materiale consumabile la nivelul sumei de 13.000 lei. La data de 10.03.2011, aceasta s-a aprovizionat cu materiale consumabile la costul de 40.000 lei, iar la data de 21.03.2011 a consumat materiale consumabile la nivelul sumei de 45.000 lei. La 31.03.2011, în urma inventarierii, s-a stabilit un stoc final de materiale consumabile de 8.000 lei.

Care este tratamentul aplicat conform celor două metode de inventariere?

Exemplu:

La 01.04.2011, o instituţie dispune de materii prime la nivelul sumei de 6.000 lei şi de produse finite la costul de producţie de 8.000 lei. La 08.04.2011, instituţia dă în consum materii prime la costul de 4.000 lei, iar la 09.04.2011 obţine produse finite la costul de 7.000 lei.

La 18.04.2011, instituţia cumpără materii prime în valoare de 9.000 lei, cheltuielile de transport fiind de 1.000 lei. La 21.04.2011, se vând produse finite la preţul de vânzare de 15.000 lei, costul lor fiind de 12.000 lei.

La 30.04.2011, în urma inventarierii, s-a stabilit un stoc final de materii prime de 12.000 lei şi de produse finite la costul de producţie de 3.000 lei.

Care este tratamentul aplicat conform celor două metode de inventariere?

Costul stocurilor

O problemă fundamentală în contabilizarea stocurilor o constituie nivelul costului care urmează a fi recunoscut drept activ şi reportat până când veniturile aferente sunt realizate.

Costul stocurilor trebuie să includă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării acestora, dar şi alte costuri suportate de entitate pentru aducerea stocurilor în locaţia şi în forma în care se găsesc în prezent.

La data **intrării** în entitate, stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare, care reprezintă:

a) costul de achiziţie - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
b) costul de producţie - pentru bunurile produse în cadrul entităţii;
c) valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
d) valoarea justă - pentru bunurile obţinute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Achiziţia stocurilor

În cazul achiziţiei stocurilor, costul acestora trebuie să cuprindă:

- valoarea negociată cu furnizorul (preţul de vânzare de la furnizor, din care se scad reducerile comerciale primite înscrise în factura iniţială);
- taxele nerecuperabile de la autorităţile fiscale (de exemplu, taxele vamale în cazul importurilor);

[1] **O.M.F.P. nr 2861 din 09.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii**, publicat în M.Of. nr. 704 din 20.10.2009

- cheltuielile de transport;
- cheltuielile ocazionate de manipularea stocurilor; şi
- alte costuri care pot fi atribuite direct achiziţiei stocurilor.

În continuare sunt prezentate câteva exemple de costuri care **NU trebuie să fie incluse** în costul stocurilor. Acestea vor fi recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au fost suportate:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepţia cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producţie, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricaţie;
- regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi în locul în care se găsesc în prezent ;
- costurile de desfacere ;
- reducerile financiare primite de la terţi sau cele acordate acestora;
- diferenţele de curs valutar apărute între momentul dobândirii stocurilor şi momentul consumului sau vânzării acestora;

Exemplu:

Entitatea BRASAL achiziţionează mărfuri din import, cheltuielile legate de achiziţie fiind:

- valoare în vamă 40.000 lei ;
- taxe vamale 3.500 lei ;
- comision vamal 500 lei ;
- TVA achitată în vamă 840 lei ;
- cheltuieli de transport pe parcurs intern, până la destinaţia iniţială 2.500 lei ;
- cheltuieli de manipulare 300 lei ;
- cheltuieli cu reclama 800 lei ;
- prime de asigurare a stocurilor 1.200 lei;
- reducere comercială primită de la furnizor 800 lei ;
- reducere financiară (scont) primită de la furnizor 150 lei;
- diferenţe de curs rezultate din plata datoriei către furnizor 300 lei.

Care este costul de achiziţie al stocurilor?

Producţia stocurilor

Costul stocurilor trebuie să includă toate costurile aferente achiziţiei şi prelucrării acestora dar şi alte costuri suportate de către entitate pentru aducerea stocurilor în locaţia şi în forma în care se găsesc la un anumit moment.

În cazul **producţiei** stocurilor, costul acestora trebuie să cuprindă:

- valoarea materiilor prime şi a altor materiale consumate în vederea obţinerii produselor finite;
- costurile de prelucrare suportate de entitate, cum ar fi:
  - costurile cu manopera directă;
  - alocarea regiei fixe de producţie într-un mod sistematic, regie reprezentată de costurile indirecte de producţie care se menţin relativ constante, fără să depindă de volumul producţiei (cheltuielile cu amortizarea, cheltuielile generate de întreţinerea secţiilor şi a echipamentelor tehnologice, cheltuielile aferente administrării secţiilor etc.);
  - alocarea regiei variabile de producţie într-un mod sistematic, regie reprezentată de costurile indirecte de producţie care variază în funcţie de volumul producţiei (cheltuielile cu materiile prime şi materialele consumabile indirecte, cheltuielile cu forţa de muncă indirectă etc.).
- alte costuri care pot fi atribuite direct producţiei stocurilor, în funcţie de fiecare caz în parte.

La alocarea regiei fixe de producţie trebuie să ţineţi cont de capacitatea normală de producţie, adică de producţia medie estimată a fi obţinută de către entitate, având în vedere şi perioadele în care au loc întreţineri planificate ale echipamentelor tehnologice folosite în producţie. Regia fixă nealocată ca urmare a unui volum inferior al producţiei obţinute se recunoaşte la cheltuieli în Contul de profit şi pierdere. Regia variabilă de producţie este alocată în funcţie de nivelul real de utilizare a facilităţilor productive ale entităţii.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiecte de activitate fabricarea produselor din carne (cod CAEN 1013) şi comerţul cu amănuntul al cărnii şi al produselor din carne (cod CAEN 4722) prin intermediul magazinelor proprii. În luna februarie 2010, entitatea a înregistrat următoarele cheltuieli la fabricarea a 7.000 de kg de parizer:

- cheltuieli directe: 80.000 lei;
- cheltuieli indirecte de producţie 35.000 lei, din care cheltuieli variabile 18.500 lei.

Care este costul de producţie al produselor finite, având în vedere capacitatea normală de producţie de 7.600 de kg?

Exemplu:

Entitatea ABC fabrică 80.000 bucăţi din produsul A, înregistrând următoarele cheltuieli:

- cheltuieli cu materii prime consumate 600 lei;
- cheltuieli cu materialele consumabile consumate 100 lei;
- cheltuieli cu manopera directă 900 lei;
- cheltuieli indirecte cu materialele consumabile 150 lei;
- cheltuieli indirecte cu forta de munca 150 lei;
- cheltuieli cu amortizarea fabricii, a instalatiilor si echipamentelor 250 lei;
- cheltuieli cu intretinerea sectiilor si utilajelor 60 lei;
- cheltuieli cu deplasari, detasari, transferari 80 lei;
- cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii 15 lei;
- cheltuieli cu publicitatea 20 lei;
- cheltuieli cu manopera personalului din unitatile de desfacere 150 lei.

Capacitatea normală de producţie este de 100.000 bucăţi produs A.

Determinaţi costul de productie şi valoarea cheltuielilor neîncorporabile.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate fabricarea produselor lactate şi a brânzeturilor. La obţinerea smântânei, s-a stabilit un cost variabil unitar de producţie de 5 lei. Cheltuielile de producţie fixe lunare (amortizarea utilajelor folosite în producţie) sunt de 10.000 lei. În anul 2007, entitatea a obţinut 100.000 de kg de smântână, în anul 2008 s-au fabricat 130.000 de kg, iar în anul 2009 s-au obţinut 90.000 de kg.

Determinaţi costul de producţie total şi unitar, dacă se presupune că nivelul capacităţii normale de producţie este de 100.000 de kg.

Entităţile efectuează o serie de cheltuieli ocazionate de depozitarea bunurilor achiziţionate sau fabricate, activitate inclusă în tehnologia de producţie care priveşte creşterea calităţii produsului. Capitalizarea cheltuielilor de depozitare este posibilă numai în cazul în care acestea sunt considerate ca fiind necesare în procesul de producţie, înaintea trecerii bunurilor într-o nouă fază de producţie.

Exemplu :

Entitatea Adacris îşi desfăşoară activitatea în domeniul vinificaţiei. Aceasta este renumită şi apreciată pe piaţă pentru calitatea produsului obţinut. Producţia de vinuri presupune şi lăsarea vinului la învechit într-un butoi special, înainte de fi îmbuteliat şi vândut.

Costurile ocazionate de depozitarea vinului pentru a deveni vin învechit pot fi incluse în costul stocurilor ?

În procesul de producţie pot fi obţinute simultan mai multe produse (cazul produselor cuplate sau cazul obţinerii unui produs principal şi a unor produse secundare, întâlnite în industria de extracţie a petrolului şi a gazelor, în hidrocentrale etc.). În situaţia în care costurile de prelucrare nu pot fi identificate pentru fiecare produs în parte, atunci acestea trebuie să fie alocate în mod raţional şi consecvent. De exemplu, se poate ţine cont de preţul de vânzare relativ pe fiecare produs, fie în momentul în care produsele pot fi identificate, fie la finalizarea procesului de producţie.

De regulă, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă şi sunt evaluate la valoarea realizabilă netă care se deduce din costul produsului principal. Astfel, costul produsului principal este aproximativ egal cu valoarea sa contabilă.

Exemplu:

Entitatea Adacris obține din producție un produs principal şi un produs secundar. Costurile totale ale procesului de producție cuplat sunt de 680.000 lei. Din vânzarea produsului principal, entitatea va obține venituri la nivelul sumei de 745.000 lei. Pe piață, prețul de vânzare al produsului secundar ar fi de 140.000 lei. Pentru pregatirea şi desfacerea produselor după închiderea procesului de producție cuplat sunt necesare costuri de 80.000 lei pentru produsul principal şi de 21.000 lei pentru cel secundar.

Determinați costul produsului principal şi marja de profit obținută pentru acesta.

Valoarea realizabilă netă a produsului secundar este de 119.000 lei (140.000 lei – 21.0000 lei). Astfel, costul produsului principal este de 561.000 lei (680.000 lei – 119.000 lei). Costurile totale care revin produsului principal sunt de 641.000 lei (561.000 lei + 80.000 lei).

În concluzie, marja produsului principal este de 104.000 lei (745.000 lei – 641.000 lei).

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde manopera şi alte cheltuieli legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum şi regiile corespunzătoare.

Costurile ocazionate de personalul angajat în activitatea de desfacere şi administrație **nu** se includ în costul stocurilor, ele fiind recunoscute drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. De asemenea, costul stocurilor unui prestator de servicii **nu** include marjele de profit sau regiile neatribuibile, care sunt, de regulă, ataşate la prețurile impuse de prestatorii de servicii.

Veniturile obținute din prestările de servicii trebuie să fie recunoscute pe baza metodei **procentului de finalizare**. Veniturile sunt recunoscute în perioadele contabile în care sunt prestate serviciile, în măsura gradului de executare a contractului. În consecință, costul aferent acestor prestări de servicii este recunoscut ca o cheltuială în aceleaşi perioade în care veniturile au fost recunoscute. De obicei, bilanțurile întocmite de prestatorii de servicii au în conținutul lor un volum redus de stocuri.

Metode de evaluare a stocurilor

În continuare, vor fi prezentate o serie de metode de evaluare a stocurilor, în funcție de momentul în care evaluarea este efectuată şi de specificul activității.

Metoda identificării specifice

Costul stocurilor care nu sunt fungibile şi al bunurilor sau serviciilor produse şi destinate unor comenzi distincte trebuie să fie determinat prin identificarea specifică a costurilor individuale. Bunurile fungibile sunt bunurile de orice natură care nu se pot distinge în mod substanțial unele de altele.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor. Acest tratament contabil este adecvat pentru acele elemente care fac obiectul unei comenzi distincte, indiferent dacă au fost cumpărate sau produse. Totuşi, identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt, de regulă, fungibile. În aceste cazuri, metoda care permite selectarea acelor elemente ce rămân în stoc ar putea fi folosită pentru obținerea unor efecte dorite asupra profitului sau pierderii.

Exemplu:

Entitatea Adacris are ca obiect de activitate comerțul cu autoturisme şi autovehicule uşoare (CAEN 4511). Aceasta achiziționează autoturisme direct de la entitatea Brasal, care este producător. Autoturismele sunt omogene din punct de vedere al constucției şi modelului. Totuşi, fiecare autoturism are un număr unic al şasiului.

Care sunt situațiile în care o entitate trebuie să aloce costurile stocurilor pe baza unei identificări specifice?

Autoturismele nu ar trebui să fie tratate individual doar pentru faptul că acestea au un număr unic al şasiului. Astfel, în pofida numărului unic al şasiului, un autoturism cu o anumită construcție, model şi culoare şi un alt autoturism cu aceleaşi caracteristici privind construcția, modelul şi culoarea sunt fungibile din punct de vedere comercial.

Tehnici de măsurare a costurilor

În funcție de specificul activității desfăşurate, pentru determinarea costului pot fi folosite:

- metoda costului standard, în activitatea de producție; sau
- metoda prețului cu amănuntul, în comerțul cu amănuntul.

Costul standard ia în considerare nivelurile normale ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de producție. Aceste niveluri trebuie să fie revizuite periodic şi ajustate, dacă este cazul, în funcție de condițiile existente la un moment dat.

Diferențele de preț față de costul de achiziție sau de producție trebuie să fie evidențiate distinct în contabilitate, fiind recunoscute în costul activului. Astfel, dacă se utilizează mecanismul de înregistrare *în negru* a diferențelor:

- în **debitul** conturilor de diferențe se înregistrează:
  - diferențele în plus/nefavorabile (costul de achiziție sau de producție este mai mare decât prețul prestabilit) aferente stocurilor intrate în gestiune ; şi
  - diferențele de preț în minus/favorabile (costul de achiziție sau de producție este mai mic decât cel prestabilit) aferente stocurilor ieşite din gestiune ; iar
- în **creditul** conturilor de diferențe se înregistrează:
  - diferențele de preț în minus/favorabile aferente stocurilor intrate în gestiune; şi
  - diferențele în plus/nefavorabile corespunzătoare stocurilor ieşite din gestiune.

Dacă se acceptă mecanismul de înregistrare *roşu-negru*:

- în **debitul** conturilor de diferențe, se înregistrează diferențele aferente bunurilor intrate în gestiune (în plus sau în minus); iar
- în **creditul** conturilor de diferențe, se înregistrează diferențele corespunzătoare stocurilor ieşite.

Soldul conturilor reprezintă diferențele de preț aferente bunurilor existente în stoc.

Repartizarea diferențelor de preț asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocurilor se efectuează cu ajutorul unui coeficient care se determină astfel:

Acest coeficient se înmulțeşte cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune la preț de înregistrare, iar suma rezultată se înregistrează în conturile corespunzătoare în care au fost înregistrate bunurile ieşite. Diferențele de preț se înregistrează proporțional atât asupra valorii bunurilor ieşite, cât şi asupra bunurilor rămase în stoc.

La sfârşitul perioadei, soldurile conturilor de diferențe se cumulează cu soldurile conturilor de stocuri, la preț de înregistrare, astfel încât aceste conturi să reflecte valoarea stocurilor la costul de achiziție sau costul de producție, după caz.

Exemplu:

Instituția publică X ține evidența stocurilor la cost standard. La începutul lunii aprilie 2011, instituția deținea materii prime la costul standard de 10.000 lei, diferențele de preț nefavorabile fiind de 2.000 lei. La data de 10.04.2011, s-au cumpărat de la furnizori materii prime la costul efectiv de 5.000 lei, costul standard fiind de 4.500 lei. La data de 12.04.2011, se dau în consum materii prime la costul standard de 8.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Înregistrați următoarele operații economice în contabilitatea unei instituții publice:

a) se cumpără materiale consumabile astfel: costul unitar standard 10 lei/kg, costul unitar de facturare 8 lei/kg, cantitatea aprovizionată 700 kg;
b) se obțin produse finite la costul efectiv de producție de 12.000 lei, costul standard fiind de 10.500 lei;
c) se dau în consum materiale consumabile în valoare de 3.000 lei (cost standard), coeficientul de repartizare a diferențelor de preț fiind de 6%;
d) se vând produse finite la prețul de vânzare de 10.000 lei, costul de producție standard fiind de

8.000 lei (la începutul lunii, existau în sold produse finite la costul standard de 5.000 lei, iar diferențele de preț favorabile erau de 1.000 lei).

Care sunt înregistrările contabile efectuate?

Exemplu:

Entitatea Doranol achiziționează în cursul perioadei materii prime în valoare de 13.000 lei, materiale consumabile în valoare de 11.000 lei şi obiecte de inventar în valoare de 5.000 lei.

Ulterior, se dau în consum pentru obținerea de produse finite materii prime de 11.000 lei, materiale consumabile de 9.000 lei şi obiecte de inventar de 4.000 lei. De asemenea, s-au înregistrat şi următoarele cheltuieli:

- salarii – 26.000 lei,
- amortizarea utilajelor din secția de producție – 5.000 lei.

În cursul lunii, s-au obținut produse finite la cost standard de 50.000 lei. La începutul lunii, situația în conturile de produse era următoarea:

- 345 „Produse finite" – 20.000 lei;
- 348 „Diferențe de preț la produse" – 5.000 lei (diferențe nefavorabile).

Se vând produse finite în cursul lunii la cost standard de 60.000 lei, preț de vânzare de 70.000 lei.

Determinați costul de producție efectiv al stocurilor şi efectuați înregistrările contabile care se impun.

Metoda **prețului cu amănuntul** este adesea folosită în comerțul cu amănuntul pentru a măsura costul stocurilor de articole numeroase şi cu mişcare rapidă, care au marje similare şi pentru care nu este practic să se folosească altă metodă de determinare a costului. Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

Potrivit metodei prețului cu amănuntul, pentru a determina costul stocurilor, este necesară deducerea din prețul de vânzare cu amănuntul a unei marje brute corespunzătoare elementelor de stocuri.

a) intrarea în gestiune

Se determină prețul cu amănuntul al mărfurilor, ținând seama de componentele sale:

- costul de achiziție (rezultă din facturile furnizorilor);
- adaosul comercial (prin însumarea celor două rezultă prețul de vânzare);
- TVA neexigibilă (se aplică la prețul de vânzare).

b) vânzarea mărfurilor

Se face, de regulă, cu numerar, prețul cu amănuntul fiind detaliat în:

- prețul de vânzare (contul 707);
- TVA colectată (contul 4427).

c) scăderea din gestiune a mărfurilor vândute

Se face la prețul cu amănuntul, evidențiindu-se concomitent :

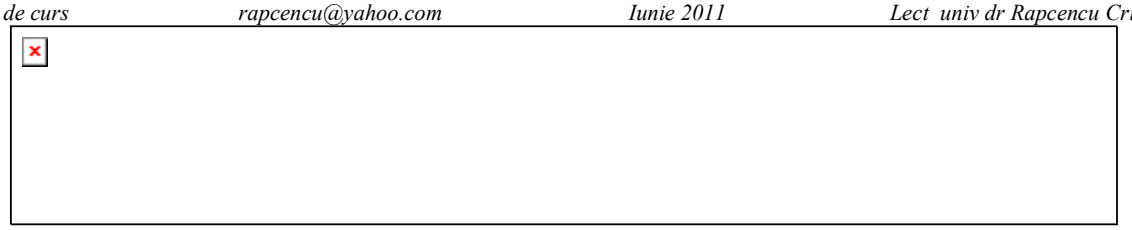
- costul de achiziție al mărfurilor vândute (contul 607) ;
- adaosul comercial aferent mărfurilor vândute (contul 378);
- TVA neexigibilă aferentă vânzărilor (contul 4428).

Rețineți:

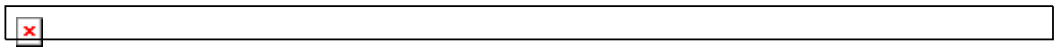
- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute este egală cu TVA colectată evidențiată cu ocazia vânzării mărfurilor;
- Costul de achiziție al mărfurilor vândute se determină ca diferență între prețul de vânzare (exclusiv TVA) şi adaosul comercial aferent vânzărilor.

Orice modificare a prețului de vânzare cu amănuntul presupune şi recalcularea marjei brute. Repartizarea sumei marjei brute asupra valorii mărfurilor vândute şi asupra valorii mărfurilor aflate în stoc presupune utilizarea unui coeficient de repartizare. Etapele pot fi sintetizate astefel:

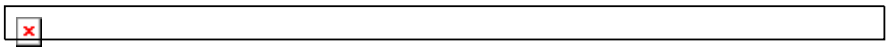
a) determinarea coeficientului de repartizare (procentului mediu de adaos) :



b) determinarea adaosului comercial aferent stocului (ACS)

ACS = 

c) determinarea adaosului comercial aferent mărfurilor ieşite (ACMI)

ACMI = 

Exemplu:

Entitatea Palito ţine evidenţa mărfurilor la preţul cu amănuntul şi practică un adaos comercial de 25%. Aceasta cumpără mărfuri în valoare de 10.000 lei pe care ulterior le vinde.

Cum se înregistrează achiziţia şi vânzarea mărfurilor?

Exemplu:

Entitatea Palito ţine evidenţa mărfurilor la preţul cu amănuntul şi practică o cotă de adaos de 30%. Aceasta a vândut mărfuri în valoare de 100.555 lei, preţ de vânzare.

Care este costul de achiziţie al mărfurilor vândute?

Exemplu :

La data de 01.01.2009, societatea Bretol dispunea de datele :

- cont 371 "Mărfuri" 19.200 lei, preţ cu amănuntul ;
- cont 378 "Diferenţe de preţ la mărfuri" 6.000 lei.

În luna ianuarie 2009, entitatea a cumpărat mărfuri de la furnizori la costul de achiziţie de 40.000 lei, TVA 24% şi vinde mărfuri la preţul cu amănuntul de 72.000 lei. Cota de adaos comercial practicată este de 30%.

Efectuaţi înregistrările contabile care se impun.

Formule de determinare a costului

Costul stocurilor, cu excepţia celor de mai sus, trebuie determinat cu ajutorul formulei „primul-intrat, primul-ieşit" (FIFO), „ultimul-intrat, primul ieşit" (LIFO) sau a costului mediu ponderat (CMP). Entităţile trebuie să folosească aceeaşi formulă de determinare a costului pentru toate stocurile de natură şi utilizare similară pentru entitate. Pentru stocurile de natură sau utilizare diferite, pot fi justificate formule diferite de determinare a costului.

Formula **FIFO** presupune că primele elemente cumpărate sunt cele care se şi vând primele şi, prin urmare, elementele care rămân în stoc la sfârşitul perioadei sunt cele care au fost cumpărate sau produse cel mai recent.

Formula **CMP** determină costul fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei şi a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după recepţia fiecărui transport, în funcţie de circumstanţele în care se găseşte entitatea.

Formula **LIFO** presupune că bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau de producţie al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie sau costul de producţie al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplu:

Situaţia stocurilor de mărfuri la entitatea BRASAL, în luna martie, se prezintă astfel:

- stoc iniţial : 600 buc * 200 lei/buc ;
- 08.03 – intrare : 250 buc * 280 lei/buc ;
- 12.03 – intrare : 50 buc * 250 lei/buc ;

- 19.03 – ieşire : 800 buc ;
- 22.03 – intrare : 280 buc * 310 lei/buc ;
- 27.03 – ieşire : 340 buc ;
- 29.03 – intrare : 190 buc * 325 lei/buc.

Care este valoarea stocului la sfârşitul lunii, în cazul în care entitatea utilizează metoda FIFO la evaluarea stocurilor la ieşire?

Care este profitul brut obţinut de către entitate la sfârşitul lunii martie, ştiind că preţul de vânzare practicat este de 300 lei/buc până la data de 20.03 şi 330 lei/buc, după această perioadă.

Returul de stocuri

În cazul mărfurilor returnate de clienți în acelaşi exercițiu financiar în care a avut loc operațiunea de vânzare, se corectează conturile 411 «Clienți», 707 «Venituri din vânzarea mărfurilor», 607 «Cheltuieli privind mărfurile» şi 371 «Mărfuri». În cazul în care mărfurile returnate se referă la o vânzare efectuată în exercițiul financiar precedent, corecția se înregistrează la data bilanțului în contul 418 «Clienți - facturi de întocmit», respectiv contul 408 «Furnizori - facturi nesosite» şi se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanțului. Tratamentul TVA în aceste situații este cel prevăzut de legislația în domeniu.

Aceste prevederi se aplică şi în cazul returului de produse finite vândute, corectându-se conturile corespunzătoare, respectiv 701 «Venituri din vânzarea produselor finite», 711 «Venituri aferente costurilor stocurilor de produse» şi 345 «Produse finite».

Exemplu:

La data de 05 decembrie 2010, entitatea Zotikos vinde entității Markos produse alimentare la prețul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%. Entitatea Zotikos achiziționase bunurile respective la costul de 6.000 lei. De asemenea, la 06 decembrie, entitatea Zotikos vinde bunuri din producția proprie entității Markos la prețul de vânzare de 20.000 lei, TVA 24%, costul de producție al acestora fiind de 14.000 lei.

La data de 28 decembrie, entitatea Markos intenționează să returneze 20% din bunurile achiziționate, iar factura de retur este emisă de Zotikos la data de 04 ianuarie 2011.

Prezentați înregistrările contabile care se impun, atât în cazul furnizorului (Zotilos), cât şi în cel al cumpărătorului (Markos). Ce înregistrări contabile ar trebui efectuate la 31 decembrie 2010?

Contabilitatea reducerilor comerciale

Reducerile comerciale acordate de furnizori se regăsesc în practică în diverse forme:

- reduceri directe acordate în cadrul unor promoții;
- reduceri acordate pe baza unor cupoane;
- plata unor bunuri sau servicii primite prin discounturi periodice acordate;
- reduceri acordate în baza unui sistem de buy-back.

Reducerile comerciale (cele 3 „râuri") pot fi delimitate astfel:

a) rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate şi se practică asupra prețului de vânzare;
b) remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; şi
c) risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu acelaşi terț, în decursul unei perioade determinate.

De regulă, reducerile comerciale diminuează baza de impozitare pentru TVA. Fac excepție reducerile de preț acordate de furnizor direct în beneficiul clientului care nu constituie, în fapt, remunerarea unui serviciu sau a unei livrări.

Conform art. 137, alin (3), lit a) din Codul fiscal, baza de impozitare a TVA **nu** cuprinde următoarele:

(a) rabaturile, remizele, risturnele, sconturile şi alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei.

Reducerile comerciale pot fi acordate de furnizor în momentul livrării bunurilor sau a serviciilor sau ulterior acestui moment.

Reducerile comerciale acordate de furnizor şi înscrise pe factura de achiziţie ajustează în sensul reducerii costul de achiziţie al bunurilor.

Exemplu :

Societatea BRASAL achiziţionează mărfuri, preţul de cumpărare fiind de 5.000 lei, TVA 24%. Aceasta primeşte un rabat de 3% şi o remiză de 4% de la furnizor. La rândul său, furnizorul a achiziţionat mărfurile respective la costul de 4.000 lei.

Care este costul de achiziţie al mărfurilor şi înregistrarea contabilă în condiţiile în care reducerile sunt consemnate în factura iniţială ?

Exemplu :

Entitatea Bitera achiziţionează de la un operator de servicii telefonice un telefon mobil la costul de 1.500 lei, TVA 24%. Acesta decide să îşi utilizeze punctele de loialitate disponibile care reprezintă echivalentul sumei de 500 lei.

Stabiliţi tratamentul contabil care se impune.

În acest caz este vorba de o achiziţie a unui bun pentru care s-a primit o reducere comercială la data achiziţiei. Astfel, costul de achiziţie al telefonului mobil va fi diminuat corespunzător. În cazul de faţă, avem de-a face cu o remiză, deoarece se consideră că entitatea Bitera are un statut preferenţial acumulând de-a lungul timpului aceste puncte de loialitate. Entitatea va înregistra:

1.000 lei	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	401 Furnizori	1.240 lei
240 lei	4426 TVA deductibilă			

Reducerile comerciale primite/acordate **ulterior** facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidenţiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terţi. Acelaşi tratament contabil se aplică şi în cazul reducerilor comerciale legate de prestările de servicii.

Exemplu:

La data de 15 martie 2010, societatea Madras achiziţionează de la societatea Dotero materii prime în următoarele condiţii: preţ de cumpărare 4.000 lei, reducere comercială 5%, scadenţa fiind de 10 de zile. La rândul său, societatea Dotero cumpărase bunurile respective la costul de 3.100 lei.

La data de 23 martie 2010, societatea Madras primeşte de la societatea Dotero o reducere comercială de 10%, aplicată la suma iniţială. La data scadenţei, societatea Madras achită 50% din datoria către furnizor.

Prezentaţi înregistrările contabile care se impun, atât în cazul furnizorului (Dotero), cât şi în cel al cumpărătorului (Madras).

În cazul în care reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanţului, acestea se înregistrează la data bilanţului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite", respectiv contul 418 „Clienţi - facturi de întocmit" şi se reflectă în situaţiile financiare ale exerciţiului pentru care se face raportarea dacă sumele respective se cunosc la data bilanţului.

Exemplu:

La data de 20 decembrie 2010, societatea Madras achiziţionează de la societatea Dotero 200 de tricouri la costul de 10.000 lei, TVA 24%, scadenţa facturii fiind de 60 de zile. La rândul său, societatea Dotero cumpărase bunurile respective la costul de 6.000 lei.

Conform clauzelor contractuale existente, la temen de 10 zile de la achiziţia unei cantităţi

identice de bunuri, entitatea Dotero va acorda o reducere comercială de 20% aferentă lotului anterior.

La data de 28 decembrie 2010, societatea Madras mai achiziționează de la societatea Dotero 200 de tricouri la costul de 10.000 lei, TVA 24%.

Prezentați înregistrările contabile care se impun, atât în cazul furnizorului (Dotero), cât şi în cel al cumpărătorului (Madras). Ce înregistrări contabile ar trebui efectuate la 31 decembrie 2010?

Având în vedere termenii de mai sus, la data de 07.01.2011, entitatea Dotero va emite factura de reducere comercială.

În situația în care se acordă o reducere comercială ulterior încasării creanței inițiale, se va utiliza contul 419 „Clienți creditori" sau 462 „Creditori diverşi". Cel care primeşte o reducere comercială ulterior plății datoriei inițiale, va înregistra factura de reducere în contul 409 „Furnizori debitori" sau 461 „Debitori diverşi".

Exemplu :

Pe data de 13 aprilie 2007, societatea ADACRIS achiziționează mărfuri la costul de 20.000 lei, scadența facturii fiind de 30 zile. Pe data de 13 mai 2007, se achită datoria către furnizor. Pe data de 15 mai 2007, se primeşte de la furnizor o reducere comercială de 8%.

Care sunt înregistrările contabile care se impun, atât în cazul furnizorului, cât şi în cel al cumpărătorului ?

Atunci când o entitate practică programe de fidelizare a clienților, veniturile trebuie să fie recunoscute la valoarea integrală. Mai mult decât atât, pentru contravaloarea punctelor cadou acordate clienților ca parte a unei tranzacții de vânzare de bunuri, prestare de servicii sau a altor forme similare de stimulare şi care pot fi folosite în viitor de client pentru a obține bunuri sau servicii gratuite sau la preț redus, sub rezerva îndeplinirii unor eventuale condiții suplimentare, entitatea ar trebui să înregistreze în contabilitate un provizion.

Contabilitatea reducerilor financiare

Reducerile financiare (sconturile) se acordă pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate").

Exemplu :

La data de 04 februarie 2011, entitatea Humor vinde mărfuri la prețul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%, scadența facturii fiind de 30 zile. Conform înțelegerii existente între părți, dacă clientul achită factura în termen de 15 zile de la data emiterii, va beneficia de un scont de 10%.

La data de 14 februarie 2011, entitatea Humor încasează creanța aferentă facturii din data de 04 februarie 2011.

Care sunt înregistrările contabile care se impun, atât în cazul furnizorului, cât şi în cel al cumpărătorului ?

Furnizorul va înregistra în contabilitate:

- emiterea facturii la 04 februarie 2011:

12.400 lei	4111 Clienți	=	707 Venituri din vânzarea mărfurilor	10.000 lei
			4427 TVA colectată	2.400 lei

- încasarea creanței la 14 februarie 2011:

11.160 lei	5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Construcții	12.400 lei
1.240 lei	667 Cheltuieli privind			

	sconturile acordate			

Clientul va înregistra în contabilitate:

- primirea facturii la 04 februarie 2011:

10.000 lei	371 Mărfuri	=	401 Furnizori	12.400 lei
2.400 lei	4426 TVA deductibilă			

- plata datoriei la 14 februarie 2011:

12.400 lei	401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	11.160 lei
			767 Venituri din sconturi obținute	1.240 lei

Echipament de lucru suportat de salariați

Conform art 21, alin 2, lit (b) din Codul fiscal, pentru **angajator**, cheltuielile efectuate pentru protecția muncii şi pentru prevenirea accidentelor de muncă şi a bolilor profesionale sunt considerate deductibile.

Conform art 55, alin 4, lit (e) din Codul fiscal, pentru **angajat**, contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție şi de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor şi materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum şi a uniformelor obligatorii şi a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legii **nu** sunt incluse în veniturile salariale şi nu sunt impozabile. În acest sens, Normele de aplicare a Codului fiscal definesc mai multe categorii de bunuri pentru care se aplică prevederea de mai sus:

- contravaloarea echipamentelor tehnice primite de angajat sub formă de aparatură, dispozitive, unelte, alte mijloace asemănătoare, necesare în procesul muncii;
- contravaloarea echipamentului individual de protecție cu care este dotat fiecare participant în procesul muncii pentru a fi protejat împotriva factorilor de risc;
- contravaloarea echipamentului individual de lucru care cuprinde mijloacele primite de un angajat în vederea utilizării lor în timpul procesului muncii pentru a-i proteja îmbrăcămintea şi încălțămintea;
- contravaloarea alimentației de protecție primite în mod gratuit de persoanele fizice care lucrează în locuri de muncă cu condiții grele şi vătămătoare;
- contravaloarea materialelor igienico-sanitare primite în mod gratuit de persoanele fizice care îşi desfăşoară activitatea în locuri de muncă al căror specific impune o igienă personală deosebită;
- contravaloarea medicamentelor primite de cadrele militare în activitate, sportivi, personalul navigant şi alte categorii de personal, potrivit legii;
- contravaloarea echipamentului şi a materialelor de resortul echipamentului, cum ar fi: materiale de spălat şi de igienă, materiale de gospodărie, materiale pentru atelierele de reparații şi întreținere, rechizite şi furnituri de birou, primite în mod gratuit de personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică şi siguranță națională, în condițiile legii;
- altele asemenea.

Din punctul de vedere al TVA sunt aplicabile prevederile art 128, alin 8, lit (f) din Codul fiscal care stabileste că acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfăşurarea activității economice **nu** reprezintă livrare de bunuri şi implicit nu intră în sfera TVA.

În acest sens, Normele de aplicare a Codului fiscal precizează că bunurile acordate în mod gratuit pentru scopuri legate de desfăşurarea activității economice a persoanei impozabile cuprind bunurile oferite cu titlu gratuit pentru care persoana impozabilă poate face dovada că sunt strâns legate de desfăşurarea activității sale economice. În această categorie se cuprind şi bunurile pe care persoana impozabilă le acordă gratuit angajaților săi şi care sunt legate de desfăşurarea în condiții optime a activității economice, cum sunt, de exemplu:

- masa caldă pentru mineri;

- echipamentul de protecție şi uniformele de lucru, pentru contravaloarea care nu este suportată de angajați;
- materiale igienico-sanitare în vederea prevenirii îmbolnăvirilor.

Prin echipamente de protecție putem înțelege căştile şi ochelarii de protecție, mănuşile, salopetele antiacid, încălțămintea de protecție etc, iar prin echipamente de lucru salopetele, halatele şi alte echipamente care protejează îmbrăcămintea angajatului.

Atunci când conducerea entității decide ca angajații să suporte o anumită parte din costul echipamentului de lucru, trebuie respectate următoarele cerințe:

- decizia administratorului sau nota internă cu privire la achiziționarea echipamentului;
- decizia administratorului prin care angajații vor suporta o parte din valoarea echipamentelor distribuite şi angajatorul diferența rămasă;
- convenția încheiată între societate şi salariat prin care cel din urmă este de acord cu hotărârea luată;
- emiterea facturilor pe numele angajaților;
- dovada încasării sumelor datorate de către angajați.

Situațiile întâlnite în practică pot fi dintre cele mai diverse. De aceea, trebuie avute în vedere prevederile Legii 319/2006 privind securitatea şi sănătatea în muncă, cu toate modificările şi completările ulterioare.

Exemplu:

Entitatea Silimia achiziționează 100 de salopete pentru salariații care lucrează în secțiile de producție. Costul unitar de achiziție este de 50 lei, TVA 24%. S-a luat decizia ca angajații să suporte 50% din valoarea echipamentelor distribuite acestora.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

- achiziția salopetelor de la furnizor:

5.000 lei	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	=	401 Furnizori	6.200 lei
1.200 lei	4426 TVA deductibilă			

- darea în folosință a salopetelor:

5.000 lei	603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	=	303 Materiale de natura obiectelor de inventar	5.000 lei

- înregistrarea cotei de 50% suportată de angajați:

3.100 lei	461 Debitori diverşi	=	7588 Alte venituri din exploatare	2.500 lei
			4427 TVA colectată	600 lei

Deprecierea stocurilor

Stocurile nu trebuie prezentate în situațiile financiare la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obține prin utilizarea sau vânzarea lor. Astfel, dacă este cazul, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Exemplu:

Entitatea Jimolia deține o rețea de magazine alimentare. Aceasta dispune la vânzare de preparate congelate la costul de 25.000 lei. Având în vedere condițiile de pe piața produselor alimentare, la sfârşitul exercițiului financiar 2011, pentru stocurile deținute se estimează o valoare realizabilă netă de 20.000 lei.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

Având în vedere că valoarea realizabilă netă este mai mică decât costul stocurilor, entitatea va recunoaşte în contabilitate o depreciere de 5.000 lei (25.000 lei – 20.000 lei).

- înregistrarea deprecierii stocurilor:

5.000 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor	5.000 lei

Evaluarea stocurilor conform IFRS (IAS 2 Stocuri) – lectură

Valoarea realizabilă netă se referă la suma netă pe care o entitate se aşteaptă să o realizeze din vânzarea stocurilor pe parcursul desfăşurării normale a activității. Valoarea justă reflectă suma pentru care acelaşi stoc ar putea fi schimbat pe piață, între cumpărători şi vânzători interesați şi în cunoştință de cauză. Prima este o valoare specifică entității; a doua nu este. Valoarea realizabilă netă pentru stocuri poate să nu fie egală cu valoarea justă minus costurile de vânzare.

Se consideră că stocurile sunt depreciate atunci când:

- sunt deteriorate fizic;
- sunt uzate moral, parțial sau integral;
- prețurile de vânzare a lor pe piață au scăzut;
- s-au majorat costurile estimate pentru finalizare;
- s-au majorat costurile estimate necesare pentru realizarea vânzării.

Practica deprecierii stocurilor corespunde cerințelor principiului prudenței, conform căruia activele nu trebuie să fie prezentate în bilanț la o valoare mai mare decât cea care poate fi obținută prin utilizarea sau vânzarea lor.

De regulă, deprecierea stocurilor se înregistrează element cu element. În cazul stocurilor care aparțin aceleiaşi game de produse, care au scopuri sau utilizări similare, care sunt produse şi comercializate în aceeaşi zonă geografică şi care nu pot fi evaluate distinct față de alte elemente din acea gamă de produse, este de preferat gruparea lor. Trebuie evitată o clasificare prea generală a stocurilor, cum ar fi cumularea tututor produselor finite sau a tuturor stocurilor dintr-o anumită zonă geografică.

Exemplu:

Entitatea Brasal are ca obiect de activitate comerțul cu ridicata al îmbrăcămintei şi încălțămintei (CAEN 4642). Situația stocurilor de mărfuri (rochii damă şi pantofi damă piele) se prezintă astfel:

Elemente de stoc	Cantitate (buc)	Cost unitar	VRN unitară
Rochii damă mătase			
- măsura 40	600	30	34
- măsura 42	300	40	36
- măsura 44	300	50	52
Rochii damă stofă			
- măsura 46	900	100	90
- măsura 48	600	80	82
Pantofi damă piele			
- mărimea 36	400	150	155
- mărimea 38	300	140	137

Evaluați stocurile de mărfuri la sfârşitul anului, conform IAS 2 Stocuri.

Atunci când se estimează valoarea realizabilă netă, se ține cont şi de scopul pentru care entitatea deține acele stocuri. Astfel, pentru stocurile care vor fi livrate în exercițiul următor în baza unor contracte ferme încheiate cu clienții, valoarea realizabilă netă este prețul stabilit contractual. Dacă entitatea deține o cantitate de stocuri suplimentară celei contractate de clienții săi, atunci valoarea

realizabilă netă a surplusului se determină în funcție de prețurile de vânzare practicate pe piață şi nu în funcție de prețul stabilit contractual.

Exemplu:
În cursul anului 2009, entitatea Brasal a achiziționat 500 de birouri la costul unitar de 320 de lei cu scopul de a le revinde. La sfârşitul anului, prețul de vânzare de pe piață este de 335 de lei. Costurile estimate necesare oricărei vânzări pe piață se ridică la 40 lei/birou. Entitatea a încheiat un contract ferm pentru vânzarea în anul 2010 a 300 de birouri, prețul stabilit contractual fiind de 330 lei.
Cum se înregistrează la sfârşitul anului 2009 deprecierea stocurilor?

Dacă la sfârşitul unui exercițiu financiar o entitate estimează că la vânzarea produselor finite care vor fi obținute în exercițiul următor va obține profit, atunci **nu** va înregistra nicio depreciere pentru stocurile de materii prime sau de materiale consumabile încorporate în acele produse finite, chiar dacă valoarea realizabilă netă a acestora este mai mică decât costul lor.

Dacă se estimează că valoarea realizabilă netă a produselor finite va fi mai mică decât costul acestora, atunci entitatea va înregistra deprecierea materiilor prime sau a materialelor consumabile.

Exemplu:
Entitatea Adacris a achiziționat în cursul anului 2009 un stoc de stofă la costul de achiziție de 30.000 lei. La sfârşitul anului 2009, se estimează pentru stofă o valoare realizabilă netă de 26.000 lei. Totodată, conducerea entității estimează că produsele finite în care urmează să fie încorporată stofa în anul 2010 vor fi vândute la prețul de 75.000 lei, iar costul de producție este estimat la 68.000 lei.
Cum se înregistrează deprecierea stocului de stofă la sfârşitul anului 2009? Dar dacă pentru produsele finite se estimează un preț de vânzare de 66.000 lei?

Exemplu:
Entitatea Brasal are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne. La sfârşitul anului 2009, entitatea Brasal deținea un stoc de carne la costul de achiziție de 58.000 lei, a cărui valoare realizabilă netă a fost estimată la 53.000 lei. Se estimează că mezelurile care vor fi obținute în anul 2010 din acest stoc de carne vor avea un cost de producție de 97.000 lei şi vor fi vândute la prețul de 94.000 lei.
La ce valoare va fi înregistrat stocul de carne la sfârşitul anului 2009? Dar dacă mezelurile ar fi vândute la prețul de vânzare de 101.000 lei?

Recunoaşterea drept cheltuială

În fiecare exercițiu financiar ulterior, entitatea evaluează din nou valoarea realizabilă netă. Dacă factorii deprecierii stocurilor au încetat să mai existe, atunci deprecierea este stornată, parțial sau integral.

Deprecierile stocurilor sunt recunoscute la cheltuieli. Dacă valoarea realizabilă netă creşte, atunci stornarea deprecierii trebuie să fie recunoscută la venituri (OMFP 3055) / ca o reducere a cheltuielii cu stocurile în perioada în care stornarea a avut loc (IAS 2).

Exemplu:
Mărfurile deținute de entitatea Brasal sunt înregistrate la costul de 5.000 lei. La sfârşitul anului 2009, pentru aceste mărfuri se estimează un preț de vânzare de 4.500 lei, iar costurile cu vânzarea mărfurilor sunt estimate la 500 lei. În cursul anului 2010, entitatea nu a vândut mărfurile respective, iar la sfârşitul anului, valoarea realizabilă netă a fost reestimată la 4.700 lei.
Care sunt înregistrările contabile care se impun în cele două exerciții financiare?

Aplicații:

1. Se trimite un lot de produse finite înregistrat la costul de producție de 2.000 lei pentru a fi vândute în consignație la preț de 3.000 lei. După vânzarea produselor, se trimite factura şi se încasează în numerar.

Înregistrați în contabilitate aceste operații.

2. Societatea A livrează societății B mărfuri în valoare de 10.000 lei, TVA 24%. Costul de achiziție al mărfurilor livrate de societatea A este de 8.000 lei. Furnizorul acceptă ca decontarea să se facă pe baza unui bilet la ordin întocmit de client. După primirea efectului comercial, furnizorul îl depune la bancă şi se încasează la scadență.

Să se înregistreze aceste operații în contabilitatea furnizorului şi a clientului.

3. Cum se înregistrează următoarele operații privind producția de bunuri şi valorificarea acestora:

a) obținerea de produse finite la prețul standard de 2.000 lei;
b) produsele finite se livrează clienților la prețul de vânzare de 2.400 lei, TVA 24%;
c) transportul produselor se efectuează de o unitate specializată, iar tariful aferent se facturează clienților pentru suma de 500 lei, TVA 24%;
d) la finele lunii se calculează şi se înregistrează diferențele nefavorabile între prețul de înregistrare şi costul efectiv al produselor finite, în sumă de 150 lei.

4. Cum se înregistrează următoarele operații în contabilitatea unei societăți comerciale:

a) produse finite la prețul de înregistrare de 1.250 lei, cu diferențe de preț nefavorabile de 250 lei;
b) produsele finite obținute se transferă în magazinul propriu de prezentare şi desfacere, unde evidența se conduce la prețul de vânzare cu amănuntul, inclusiv TVA, care este de 4.500 lei.
c) mărfurile se vând în totalitate, descărcându-se şi gestiunea.

8. Contabilitatea creanțelor

Evaluarea creanțelor şi datoriilor în valută:

Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor şi datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată în decursul aceleiaşi luni în care a survenit, întreaga diferență de curs valutar este recunoscută în acea lună. Atunci când creanța sau datoria în valută este decontată într-o lună ulterioară, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare lună, care intervine până în luna decontării, se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb survenită în cursul fiecărei luni.

Atenție!!! La finele fiecărei luni, creanțele şi datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, **comunicat de BNR** din ultima zi bancară a lunii în cauză şi nu la cursul de schimb valabil pentru ultima zi a lunii. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Prevederile de mai sus se aplică şi creanțelor şi datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute. În acest caz, diferențele înregistrate se recunosc în contabilitate la alte venituri financiare sau alte cheltuieli financiare, după caz.

Exemplu:

Societatea Listor are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne (cod CAEN 1013). La data de 10.01.2010, aceasta achiziționează carcase de vită din afara spațiului UE, la nivelul sumei de 50.000 $, cheltuielile de transport externe fiind de 3.000 $. Taxa vamală este de 20%, iar comisionul perceput pentru prestarea serviciilor vamale este de 3%. Cursul valutar aplicabil în ziua importului este de 3 lei/$. Cheltuielile de transport intern, până la destinație, sunt în sumă de 2.000 lei, TVA 24%.

Taxele suportate în vamă (taxa vamală, comisionul vamal, TVA) se achită prin bancă la data de 18.01.2010. Datoria față de furnizorul de transport extern este achitată la data de 03.02.2010, iar datoria față de furnizorul de materii prime la data de 12.03.2010. Istoric curs valutar:

31.01.2010	2,93 lei/$
03.02.2010	3,10 lei/$
28.02.2010	2,97 lei/$
12.03.2010	2,85 lei/$

Prezentați înregistrările contabile care se impun în acest caz

Aceste prevederi se aplică şi în cazul:

a) creanțelor, respectiv al datoriilor, reflectate în conturile 481 «Decontări între unitate şi subunități» şi 482 «Decontări între subunități» de subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, provenind din relațiile cu persoana juridică căreia îi aparțin aceste subunități, respectiv cu alte subunități ale aceleiaşi persoane juridice;
b) avansurilor acordate pentru imobilizări corporale şi necorporale (conturile 232 «Avansuri acordate pentru imobilizări corporale» şi 234 «Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale»);
c) avansurilor acordate pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor, respectiv primite pentru livrări de bunuri şi prestări de servicii (contul 409 «Furnizori - debitori», respectiv contul 419 «Clienți - creditori»);
d) depozitelor bancare constituite în valută (conturile 267 «Creanțe imobilizate» şi 508 «Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate»).

Exemplu:

Societatea Listor are ca obiect de activitate fabricarea produselor din carne (cod CAEN 1013). La data de 07.01.2011, aceasta încasează un avans de 10.000 euro de la un client din Italia pentru livrarea unor produse congelate. La data de 12.02.2011, entitatea Listor livrează produsele clientului la prețul de vânzare de 25.000 euro, diferența urmând a fi încasată la 30 de zile de la livrare.

La data de 12.01.2011, entitatea achită un avans de 30.000 euro unui furnizor de echipamente de producție din Germania, urmând ca echipamentul să fie livrat după 30 de zile de la plata avansului.

Entitatea constituie la 12.01.2011 un depozit bancar la termen pe 6 luni pentru suma de 10.000

euro, la o rată a dobânzii de 7%.

Istoric curs valutar:

07.01.2011	4,15 lei/euro
12.01.2011	4,20 lei/euro
31.01.2011	4,23 lei/euro
12.02.2011	4,16 lei/euro
28.02.2011	4,21 lei/euro
14.03.2011	4,29 lei/euro

Prezentați înregistrările contabile care se impun în acest caz

Creanțe incerte sau neîncasate

Pentru ca o entitate să îşi poată deduce o creanță neîncasată, trebuie să fie îndeplinite o serie de condiții. În conformitate cu art 21, alin 2, lit (n) din Codul fiscal, pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate sunt deductibile în următoarele cazuri:

- procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătoreşti;
- debitorul a decedat şi creanța nu poate fi recuperată de la moştenitori;
- debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;
- debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

Atenție!!! Pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru care nu s-a constituit ajustare pentru depreciere precum şi pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prezentate mai sus reprezintă **cheltuieli nedeductibile**. De asemenea , în aceste situații, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare.

Din punct de vedere al **TVA**, dacă sunt îndeplinite condițiile art 138, alin d) din Codul fiscal, este permisă ajustarea bazei de impozitare. Astfel, în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătoreşti de închidere a procedurii de insolvență, hotărâre rămasă definitivă şi irevocabilă. Deci, ajustarea TVA nu se efectuează la data deschiderii procedurii de faliment ci numai după primirea hotărârii definitive şi irevocabile de închidere a acestei proceduri.

Ajustarea bazei de impozitare se face la cota de TVA în vigoare la data faptului generator. Acest aspect este reglementat prin art 134^2, alin 3 din Codul fiscal conform căruia TVA este exigibilă la data la care intervine oricare dintre evenimentele care au condus la ajustarea TVA. Regimul de impozitare şi cotele aplicabile sunt cele în vigoare la data operațiunii de bază care a generat astfel de evenimente.

Astfel, dacă facturile care au stat la baza creanțelor neîncasate au fost emise înainte de 1 iulie 2010, cota TVA aplicabilă pentru efectuarea ajustării este de 19%.

Reducerea bazei de impozitare se efectuează la nivelul sumei neîncasate înregistrate în soldul debitor al contului 4111 sau al contului 4118 existent la data începerii formalităților de declarare în stare de faliment a clientului.

Pentru a ajusta TVA aferentă, entitățile trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus care, în această situație, nu trebuie să fie transmise şi clienților declarați în stare de faliment, conform art 159, alin 2 din Codul fiscal. Pe aceste facturi emise se face referire la factura inițiala şi se înscrie mențiunea „ajustare baza de impozitare". Factura de ajustare a bazei de impozitare a TVA poate fi considerată o factură de stornare.

În situațiile în care pentru acelaşi client declarat definitiv şi irevocabil în stare de faliment există mai multe facturi neîncasate integral sau parțial, este de preferat să emiteți o factură de ajustare pentru fiecare factură emisă inițial. Nu se recomandă emiterea unei singure facturi de ajustare, centralizatoare, pentru întregul sold debitor al contului 4118 „Clienți incerți sau în litigiu".

Pe factura de ajustare ar trebui trecute următoarele informații necesare pentru identificarea operațiunii:

- baza legală a ajustării efectuate (Cod fiscal, articol 138, litera d);
- numărul şi data Hotărârii judecătoreşti definitive şi irevocabile.

Ajustarea bazei de impozitare se raportează prin decontul de TVA 300 la rândul 15 „Regularizări taxă colectată". Deoarece clientul declarat în stare de faliment este radiat de la Registrul comerțului, facturile emise prin ajustarea bazei de impozitare nu se mai raportează prin formularul 394.

Exemplu:

Societatea Eferis vinde unui client mărfuri la prețul de vânzare de 20.000 lei, TVA 24%, termenul de încasare a creanței fiind de 60 de zile. După trecerea celor 60 de zile, entitatea Eferis a acționat în instanță clientul pentru neplata obligațiilor. Ulterior, procedura de faliment a clientului a fost închisă pe baza hotărârii judecătoreşti

Prezentați înregistrările contabile care se impun în acest caz.

- înregistrarea creanței incerte, după decizia AGA de a acționa în judecată clientul rău-platnic:

24.800 lei	4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4111 Clienți	24.800 lei

- înregistrarea ajustării pentru depreciere:

24.800 lei	6814 Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	24.800 lei

- scoatarea din evidență a creanței neîncasate:

20.000 lei	654 Pierderi din creanțe şi debitori diverşi	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	20.000 lei

- ajustarea TVA colectată:

(4.800 lei)	4118 Clienți incerți sau în litigiu	=	4427 TVA colectată	(4.800 lei)

- anularea ajustării pentru depreciere:

24.800 lei	491 Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	=	491 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	24.800 lei

În situația în care nu există o hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă, suma TVA aferentă facturii neîncasate nu poate fi ajustată, motiv pentru care se va înregistra la cheltuieli întreaga creanță neîncasată. Această cheltuială este nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal.

- scoatarea din evidență a creanței neîncasate:

24.800 lei	654 Pierderi din creanțe şi debitori diverşi	=	4118 Clienți incerți sau în litigiu	24.800 lei

9. CONTABILITATEA ACTIVELOR. PROBLEME RECAPITULATIVE

1. Entitatea Brasal efectuează următoarele operații:

- entitatea primeşte în concesiune un teren pe o perioadă de 20 de ani, preţul concesionării fiind de 80.000 lei. Redevenţa anuală se achită prin ordin de plată;
- societatea achiziţionează un brevet de invenţie la preţul de 10.000 lei, TVA 24%, care se achită dintr-un acreditiv deschis la bancă;
- se achiziţionează un program informatic la preţul de 5.000 lei, TVA 24%, amortizat în 3 ani;
- se achiziţionează un utilaj la preţul de cumpărare de 10.000 lei, TVA 24%. Cheltuielile de transport facturate de un terţ au fost de 2.000 lei, TVA 24%. Amortizarea utilajului se efectuează linear în 10 ani;
- societatea hotărăşte construirea în regie proprie a unei magazii, în acest scop efectuează următoarele cheltuieli (la sfârşitul exerciţiului clădirea nu este finalizată):
  - consum de materiale auxiliare 4.000 lei;
  - salarii 4.500 lei.
- entitatea încheie un contract cu un antreprenor pentru construirea unui depozit. La sfârşitul anului constructorul facturează lucrările de investiţii la valoarea de 6.000 lei + TVA 24%, fiind necesare lucrări şi în exerciţiul următor;
- se obţin din procesul de producţie semifabricate la costul de producţie efectiv de 800 lei. Ulterior se eliberează spre prelucrare în alte secţii semifabricate în valoare de 700 lei;
- se obţin din procesul de producţie produse finite la costul de 4.000 lei;
- se acordă salariaţilor produse finite ca plată în natură în sumă de 2.000 lei;
- sunt transferate la magazinul propriu produse finite în valoare de 1.800 lei;
- la inventariere se constată un minus de produse finite de 100 lei care se impută gestionarului la valoarea de 120 lei, TVA 24%. Suma se încasează ulterior în numerar.
  Efectuaţi înregistrările contabile conform OMFP 3055/2009.

2. Contabilizaţi conform OMFP 3055/2009 următoarele tranzacţii/ evenimente:

- se casează un mijloc de transport complet amortizat a cărui valoare contabilă este de 16.000 lei;
- dezmembrarea este realizată de o firmă specializată care emite o factură de 400 lei, TVA 24%;
- se plăteşte datoria faţă de firma specializată cu un efect de comerţ;
- ca urmare a dezmembrării se recuperează materiale auxiliare de 2.000 lei şi piese de schimb de 1.000 lei;
- piesele de schimb recuperate sunt utilizate pentru repararea altui mijloc de transport.

3. Se primeşte cu titlu gratuit un mijloc de transport a cărui valoare de înregistrare este de 20.000 lei, amortizabil în 4 ani prin regimul linear. După doi ani de utilizare, mijlocul de transport este casat.

Înregistraţi în contabilitate operaţiile.

4. Se hotărăşte modernizarea unei maşini pentru fabricarea hârtiei care are valoarea contabilă de 12.000 lei. În acest scop, se cumpără componente de 3.000 lei, TVA 24%, care se încorporează în echipamentul supus modernizării. Durata normală de utilizare a maşinii este de 10 ani, iar durata rămasă, de 4 ani. Amortizarea investiţiei se face pe durata rămasă.

Înregistraţi în contabilitate operaţiile.

5. Cum se înregistrează operaţiile economice de mai jos în contabilitatea unei unităţi producătoare de bunuri:

a) se achiziţionează ambalaje în valoare de 600 lei, TVA 24%;
b) ulterior, ambalajele se expediază integral către terţi, cu produse finite evaluate la preţul de vânzare total de 5.000 lei, TVA 24%;
c) de la unitatea terţă se reprimesc, în sistemul restituirii directe, ambalaje goale în valoare de 400 lei, diferenţa de 200 lei reprezentând ambalaje care nu se mai restituie de către client.

6. O unitate cu profil comercial efectuează şi înregistrează operaţiile economice care se prezintă în continuare:

e) se achiziționează mărfuri ce se reflectă în contabilitate la costul de achiziție de 5.000 lei, însoțite de ambalaje în valoare de 600 lei, care circulă în regim de restituire directă, TVA 24%.

f) ambalajele primite anterior, după golirea de conținut, au următoarele destinații:
- ambalaje în valoare de 400 lei se restituie furnizorului de la care au fost primite;
- ambalaje evaluate la 100 lei sunt degradate;
- ambalaje în sumă de 100 lei se reţin pentru nevoi proprii.

Cum se înregistrează în contabilitate aceste operațiuni?

7. Se recepționează şi se înregistrează în contabilitate materii prime referitor la care se cunosc:
a) cantitate livrată 4.000 kg la preț de 5 lei/kg, cantitate recepționată 3.400 kg, lipsă 600 kg, din care 500 kg se impută cărăuşului şi 100 kg, delegatului unității, TVA 24%;
b) prețul de evidență este prestabilit în sumă de 5 lei/kg, iar contravaloarea transportului, conform facturii terțului, este în sumă de 1.000 lei, TVA 24%.

8. Cum se vor înregistra următoarele operații economice în contabilitatea unei întreprinderi care utilizează varianta metodei inventarului permanent şi a prețului standard:
e) aprovizionarea cu materiale consumabile referitor la care se cunosc: prețul unitar standard 10 lei/kg, prețul unitar de facturare 11 lei/kg, cantitatea aprovizionată 700 kg, TVA facturată 19%;
f) cheltuieli de transport facturate de o firmă specializată 800 lei, TVA 24%;
g) materiale lansate în consum în valoare de 3.000 lei, precum şi predate cu titlu gratuit, în valoare de 1.500 lei. Diferențele de preț sunt nefavorabile, în valoare de 9%.

9. Utilizându-se metoda inventarului permanent şi prețul prestabilit ca preț de evidență, să se înregistreze operațiile:
a) aprovizionarea cu echipament de lucru cunoscând: prețul facturat de furnizor de 20.000 lei, prețul standard de 21.000 lei şi TVA de 19%;
b) echipamentul este distribuit integral salariaților, care suportă 50% din costuri, înregistrându-se totodată şi repartizarea diferențelor de preț aferente.

10. Aprovizionarea cu materii prime ocazionează efectuarea şi înregistrarea operațiilor:
a) avans în valoare de 20.000 lei, inclusiv TVA, plătit prin virament furnizorului;
b) materii prime recepționate, pentru care nu s-a primit factura, evaluate la 50.000 lei, TVA 24%;
c) conform facturii primite ulterior, valoarea materiilor prime recepționate este de 51.000 lei, TVA 24%. Obligația față de furnizor se decontează în mod obişnuit.

Cum se înregistrează în contabilitate aceste operații?

11. Referitor la producția vândută, cum se înregistrează operațiile economice ce privesc:
a) produsele facturate clienților la prețul de vânzare de 100.000 lei, TVA 24%, acceptându-se o cambie la a cărei valoare se adaugă dobânda datorată de către client de 3% din valoarea totală a creanței;
b) cambia se depune la bancă spre scontare, scontul reținut de aceasta fiind de 2% din valoarea efectului comercial;
c) prețul de evidență al produselor vândute este de 75.000 lei.

B. CONTABILITATEA CAPITALURILOR

În această secțiune a suportului se va pune accent pe contabilitatea capitalurilor proprii, pe contabilitatea împrumuturilor obligatare, pe contabilitatea provizioanelor şi pe contabilitatea împrumuturilor pe termen lung.

1. Contabilitatea capitalurilor proprii

Societățile comerciale sunt de mai multe tipuri, în funcție de forma de constituire şi funcționare:

- **Societatea pe acțiuni (SA)**
  - Plafonul minim pentru capitalul social subscris este de **90.000 lei**;
  - Numărul acționarilor **nu poate fi mai mic de 2**;
  - Asociații răspund în limita capitalului subscris;
  - Valoarea nominală a unei acțiuni nu va putea fi mai mică de **0,1 lei**;
  - Capitalul social este divizat în acțiuni care pot fi transmise liber terților, fără o încuviințare din partea celorlați acționari.
- **Societatea cu răspundere limitată (SRL)**
  - Plafonul minim pentru capitalul social subscris este de **200 lei**;
  - Numărul asociaților nu poate fi mai mare de 50;
  - Asociații răspund în limita capitalului subscris;
  - Capitalul social este divizat în părți sociale egale, care nu pot fi mai mici de **10 lei** şi care nu sunt, de regulă, transmisibile altor persoane (nu sunt titluri de valoare negociabile).
- **Societatea în nume colectiv (SNC)**
  - Nu există un plafon minim pentru capitalul social subscris;
  - Asociații răspund în mod nelimitat şi solidar în fața obligațiilor;
  - Capitalul social este divizat în părți sociale (nu sunt titluri de valoare negociabile);
- **Societatea în comandită simplă (SCS)**
  - Plafonul minim pentru capitalul social subscris este de **200 lei**;
  - Asociații sunt de 2 tipuri:
    - **Comanditații** (răspund solidar şi nelimitat) au dreptul de a administra în mod direct societatea;
    - **Comanditarii** (răspund numai în limita aportului adus la societate) nu au dreptul de a administra societatea.
  - Capitalul social este divizat în părți sociale, care nu pot fi mai mici de **10 lei** şi care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim al acestora.
- **Societatea în comandită pe acțiuni (SCA)**
  - Plafonul minim pentru capitalul social subscris este de **90.000 lei**;
  - Asociații sunt de 2 tipuri:
    - **Comanditații** (răspund solidar şi nelimitat) au dreptul de a administra societatea;
    - **Comanditarii** (răspund numai în limita aportului adus la societate) nu au dreptul de a administra societatea.
  - Valoarea nominală a unei acțiuni nu va putea fi mai mică de **0,1 lei**;
  - Părțile comanditarilor sunt reprezentate de acțiuni (titluri de valoare negociabile).

Guvernul poate modifica, cel mult o dată la doi ani, valoarea minimă admisă a capitalului social pentru societățile pe acțiuni sau în comandită pe acțiuni, având la bază rata de schimb valutar, astfel încât nivelul acestuia să reprezinte echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro.

1. CONTABILITATEA CAPITALULUI SOCIAL

Vom studia aici constituirea capitalului social şi o serie de modalități de majorare şi de diminuare a capitalului social.

1.1. Evaluarea capitalului social

Capitalul social se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la **valoarea nominală (VN)**, indicată pe acţiunile şi pe părţile sociale. Pe lîngă această valoare, se mai operează şi cu alte categorii de valori, dintre care sunt de reţinut:

- **valoarea matematică contabilă (VMC)**, determinată ca raport între capitalurile proprii şi numărul de titluri;
- **preţul de emisiune** este preţul la care se emit noile acţiuni şi trebuie să fie plasat între valoarea nominală şi valoarea matematică a acţiunilor.

Exemplu:

Dispuneţi de următoarele informaţii legate de societatea Biro S.A.:

Cladiri	15.000	Capital social (1.000 acţiuni)	90.000
Creante	30.000	Rezerve legale	8.000
Conturi la banca	70.000	Rezultat reportat	7.000
Marfuri	15.000	Furnizori	25.000
Total ACTIV	**130.000**	**Total K+D**	**130.000**

Determinaţi valoarea nominală şi valoarea matematică contabilă a unei acţiuni.

1.2. Constituirea capitalului social

Aportul asociaţilor la capitalul social poate să fie în bani şi/sau în natură. În cazul SRL-urilor, aporturile în natură trebuie să reprezinte cel mult 60% din capitalul social. În cazul SA-urilor, fiecare asociat trebuie să verse în numerar 50% din valoarea acţiunilor subsrise.

Exemplu:

La data de 15.11.2007, Ionel, Fănel şi Gigel au decis înfiinţarea unei SRL cu un capital social de 25.000 lei, format din 500 de părţi sociale cu valoarea nominală de 50 lei. Aportul lui Ionel constă într-o clădire evaluată la suma de 9.000 lei. Fănel aduce ca aport la societate mărfuri în valoare de 2.000 lei şi un utilaj de producţie de 3.000 lei. Aportul lui Gigel constă în numerar la nivelul sumei de 11.000 lei. La data constituirii, acesta va depune la bancă, în contul societăţii, doar 60% din aportul promis. Restul de 40% se depune la data de 10.12.2007. La constituirea societăţii s-au efectuat cheltuieli de 1.000 lei.

Care sunt înregistrările contabile care se impun?

Aportul în bani poate fi adus şi **în valută,** caz în care se pune problema înregistrării diferenţelor de curs valutar intervenite între momentul înmatriculării societăţii (momentul „naşterii" contabilităţii societăţii) şi cel al vărsării aportului.

Exemplu:

Daniel şi Adriana se hotărăsc să înfiinţeze societatea ABC S.R.L., cu un capital social de 6.000 euro, divizat în părţi sociale egale între cei doi asociaţi. La data de 10 februarie 2007, data întocmirii actului constitutiv, cursul valutar al monedei euro este 1 € = 3,35 lei.

La data de 20 februarie 2007, cei doi asociaţi se prezintă la bancă pentru a-şi depune fiecare aportul promis, moment în care cursul valutar al monedei euro este 1 € = 3,41 lei. Extrasul primit de la bancă împreună cu foile de vărsământ va avea înscrisă suma de 20.460 lei (6.000 € x 3,41 lei/€).

1.3. Majorarea capitalului social

Modalităţile pe care le vom studia privind creşterea capitalului social se referă la aporturile noi în numerar şi/sau în natură, la operaţiile interne şi la transformarea unor angajamente financiare în acţiuni.

1.3.1. Majorarea capitalului social prin aporturi noi în numerar

Scopul acestei majorări poate fi consolidarea situaţiei financiare sau atragerea de noi resurse pentru finanţarea investiţiilor necesare continuării activităţii în condiţiile unei competiţii din ce în ce mai ridicate în toate domeniile. Această operaţiune se poate realiza după 2 metode:

- creşterea valorii nominale a acţiunilor existente; şi
- emiterea de noi acţiuni.

1.3.1.1. Majorarea capitalului social prin creşterea valorii nominale a acţiunilor existente

Se evită creşterea numărului de acţiuni existente şi astfel nu se modifică echilibrul dintre acţionari. Acest procedeu poate fi aplicat numai cu acordul tuturor acţionarilor şi nu este agreat în practică.

Exemplu:

Societatea BRASAL dispune de un capital social de 200.000 lei, împărţit în 20.000 de acţiuni. În urma întâlnirii AGA, s-a luat decizia majorării capitalului social, modalitatea aleasă în unanimitate fiind creşterea valorii nominale a acţiunilor cu 30%.

Care este valoarea nominală a acţiunilor după majorare şi care sunt înregistrările contabile efectuate?

1.3.1.2. Majorarea capitalului social prin emiterea de noi acţiuni

În acest caz, aşa cum am mai precizat, preţul de emisiune trebuie să fie cuprins între valoarea nominală şi valoarea matematică contabilă a vechilor acţiuni. Dacă acesta este mai mic decât VMC, atunci „vechii" acţionari care nu participă la subscrierea de noi acţiuni înregistrează o pierdere şi de aceea vor trebui protejaţi prin distribuirea unor drepturi de subscriere (DS).

Teoretic, acestea se determină ca diferenţă între VMC veche a acţiunilor şi VMC nouă, calculată după majorare. În practică, aceste DS-uri sunt titluri negociabile, cotate uneori la bursă, iar negocierea acestora se face la un curs de plată inferior celui teroretic.

Exemplu:

Înainte de majorarea capitalului social, situaţia societăţii BRASAL se prezintă astfel:

Cladiri	15.000	Capital social (1.000 acţiuni)	40.000
Creante	30.000	Rezerve legale	8.000
Conturi la banca	20.000	Rezultat reportat	7.000
Marfuri	15.000	Furnizori	25.000
Total ACTIV	**80.000**	**Total K+D**	**80.000**

S-a luat decizia creşterii capitalului social prin noi aporturi în numerar pentru care se vor emite 300 de acţiuni la preţul de emisiune de 50 lei/acţiune.

Care este mărimea DS, raportul dintre acţiunile vechi şi cele noi şi înregistrarea contabilă?

Exemplu:

Societatea BRASAL prezintă un capital social de 60.000 lei (împărţit în 10.000 acţiuni), rezerve de 12.000 lei şi datorii către furnizori în sumă de 4.000 lei. Se majorează capitalul social prin emiterea a 2.000 de acţiuni noi, preţul de emisiune fiind de 6,5 lei/acţiune.

Care este mărimea DS, a primei de emisiune şi formula contabilă corespunzătoare? Dar dacă preţul de emisiune al noilor acţiuni ar fi fost egal cu VMC veche a acţiunilor?

1.3.2. Majorarea capitalului social prin aporturi în natură

În această situaţie nu se pune în discuţie protecţia vechilor acţionari şi se majorează direct capitalul subscris vărsat, deoarece nu se poate amâna eliberarea unei părţi din aport.

Diferenţa existentă între preţul de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor se înregistrează ca primă de aport.

Exemplu:

Societatea BRASAL are un capital social de 50.000 lei, format din 10.000 de acţiuni cu valoarea nominală de 5 lei. Se aduce ca aport la societate o clădire a cărei valoare a fost determinată de evaluatori la 14.000 lei. Se ia decizia emiterii a 2.000 de acţiuni, valoarea reţinută la subscriere pentru o acţiune fiind de 7 lei.

Care este formula contabilă corespunzătoare creşterii capitalului?

1.3.3. Majorarea capitalului social prin operaţii interne

Această modalitate de majorare presupune încorporarea rezervelor, a profitului sau a primelor de capital. Acțiunile noi emise sunt distribuite gratuit vechilor acționari. În acest caz, se determină drepturile de atribuire (DA) similar DS-urilor, şi anume ca diferență între VMC veche şi VMC nouă a acțiunilor.

Exemplu:

Înainte de majorarea capitalului social, situația societății BRASAL se prezintă astfel:

Cladiri	15.000	Capital social (1.000 acțiuni)	40.000
Creante	30.000	Alte rezerve	8.000
Conturi la banca	20.000	Rezultat reportat	7.000
Marfuri	15.000	Furnizori	25.000
Total ACTIV	**80.000**	**Total K+D**	**80.000**

S-a luat decizia creşterii capitalului social prin încorporarea rezultatului reportat şi unei părți din rezerve în sumă de 3.000 lei, pentru care se vor emite 250 de acțiuni atribuite gratuit.

Care este mărimea DA, raportul dintre acțiunile vechi şi cele noi şi înregistrarea contabilă?

Exemplu:

Situația societății BRASAL, înainte de creşterea capitalului social, se prezintă astfel: capital social 10.000 lei (format din 2.000 de acțiuni), rezerve 4.000 lei şi prime de emisiune de 2.000 lei. S-a luat hotărârea majorării capitalului social prin încorporarea de rezerve în valoare de 3.000 lei, pentru care se emit 600 de acțiuni.

Care este mărimea DA, raportul dintre acțiunile vechi şi cele noi şi înregistrarea contabilă?

1.3.4. Majorarea capitalului social prin dublă mărire

Operațiunea de dublă mărire se realizează prin aporturi în numerar şi prin încorporarea rezervelor, primelor de capital în capitalul social.

Exemplu:

Înainte de dubla mărire a capitalului social, se cunosc următoarele informații legate de societatea BRASAL: capital social 10.000 lei (împărțit în 1.000 de acțiuni) şi rezerve 8.000 lei. Se decide creşterea capitalului social astfel: în faza I se vor aduce noi aporturi în numerar pentru care se vor emite 500 de acțiuni la prețul de emisiune de 12 lei/acțiune, iar în faza a II-a se vor încorpora rezerve în sumă de 3.000 lei, pentru care se vor emite 300 de acțiuni.

Care este valoarea DS, DA şi înregistrările contabile aferente celor două faze?

Exemplu:

Situația inițială se prezintă astfel: capital social 60.000 lei, împărțit în 10.000 acțiuni, rezerve 15.000 lei şi credite de la bănci 7.000 lei. Se decide dubla creştere a capitalului social astfel: în faza I încorporări de rezerve în valoare de 12.000 lei, pentru care se emit 2.000 acțiuni, iar în faza a II-a se vor aduce noi aporturi în numerar pentru care se emit 3.000 acțiuni la un preț de emisiune egal cu valoarea matematică contabilă a acțiunilor după prima fază.

Determinați mărimea capitalului social şi a capitalului propriu în urma dublei creşteri a capitalului şi precizați formula contabilă corespunzătoare pentru creşterea capitalului din faza a II-a.

1.3.5. Transformarea angajamentelor financiare (conversia obligațiunilor) în acțiuni

Se asigură creşterea capitalului social prin diminuarea datoriilor fără a apela direct la trezorerie. Această conversie trebuie să fie dorită şi motivată de obligatari pentru a deveni acționari. În acest scop, acțiunile emise trebuie să aibă o valoare teoretică apropiată de cea a obligațiunilor.

Diferența dintre valoarea nominală totală a obligațiunilor convertite şi valoarea totală a acțiunilor noi emise ca echivalent se înregistrează ca prime de capital (prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni).

Exemplu:

Societatea BRASAL transformă 7.000 de obligaţiuni în 4.000 de acţiuni. Valoarea nominală a unei obligaţiuni este de 30 lei, iar valoarea nominală a unei acţiuni este de 40 lei.

Precizaţi înregistrarea contabilă care se impune.

1.4. Reducerea capitalului social

Reducerea capitalului social apare ca operaţiune economică având două conotaţii opuse:

- **în cazul favorabil** în care întreprinderea, având rezultate extraordinar de bune şi mai ales resurse importante de lichidităţi, decide să nu mai blocheze capitalul depus de acţionari şi hotărăşte să ramburseze o parte din acesta; sau
- **în cazul nefavorabil** în care întreprinderea are pierderi ce nu pot fi recuperate din activitatea economică curentă şi nici din alte elemente de capital propriu (rezerve), în care capitalul social nu îşi mai are corespondenţa în active certe şi se decide „curăţarea" de pierderi a patrimoniului pentru a se încerca o relansare a activităţii (capitalul este supraproporţionat faţă de activitatea desfăşurată).

Reducerea capitalului se realizează prin:

- reducerea valorii nominale a acţiunilor şi rambursarea sumelor către acţionari (nu este agreat în practică);
- reducerea numărului de acţiuni şi rambursarea sumelor către acţionari;
- răscumpărarea şi anularea acţiunilor; sau
- acoperirea (absorbţia) pierderilor înregistrate.

1.4.1. Reducerea valorii nominale a acţiunilor

Fiecare acţionar va primi o sumă proporţională cu numărul de acţiuni deţinute.

Exemplu:

Societatea BRASAL are un capital social de 80.000 lei (împărţit în 5.000 de acţiuni) şi rezerve de 15.000 lei. Se decide diminuarea capitalului social cu 30 %, modalitatea aleasă fiind reducerea valorii nominale a acţiunilor.

Ce sume vor primi titularii de acţiuni pentru fiecare titlu de valoare deţinut şi care sunt înregistrările corespunzătoare?

Exemplu:

Capitalul social este de 60.000 lei (împărţit în 10.000 de acţiuni), iar rezervele de 12.000 lei. Se reduce capitalul social cu 20 % prin diminuarea valorii nominale a acţiunilor.

Ce sume vor primi titularii de acţiuni pentru fiecare titlu de valoare deţinut şi care sunt înregistrările corespunzătoare?

1.4.2. Reducerea numărului de acţiuni

Fiecare acţionar va primi o sumă proporţională cu numărul de acţiuni deţinute.

Exemplu:

Societatea BRASAL are un capital social de 40.000 lei (împărţit în 5.000 de acţiuni), alte rezerve de 2.000 lei şi prime de capital de 3.000 lei. S-a luat decizia reducerii capitalului social prin reducerea numărului de acţiuni cu 20% şi rambursarea drepturilor către acţionari.

Ce sume vor primi titularii de acţiuni pentru fiecare titlu de valoare deţinut şi care sunt înregistrările corespunzătoare?

1.4.3. Răscumpărarea şi anularea acţiunilor

În Bilanţul contabil, acţiunile proprii răscumpărate nu mai reprezintă o componentă a investiţiilor financiare pe termen scurt, ci diminuează nivelul capitalurilor proprii ale societăţii.

Cumpărarea, deţinerea şi anularea de acţiuni proprii sunt strict reglementate de Legea societăţilor comerciale (Legea nr. 31/1990), republicată în M.Of. nr. 1.066/2004, cu modificările şi completările ulterioare. Anularea acţiunilor proprii poate fie realizată numai cu respectarea condiţiilor prudenţiale şi de publicitate stabilite de cadrul legal, fiind limitată

răscumpărarea de acțiuni neachitate, respectiv exonerarea unei părți din acționari de obligațiile de vărsământ asumate prin subscriere.

Valoarea nominală a acțiunilor proprii dobândite de societate, inclusiv a celor aflate deja în portofoliul său, nu trebuie să depăşească 10% din capitalul social subscris. Dacă acțiunile proprii sunt răscumpărate pentru a fi distribuite angajaților societății, atunci acțiunile astfel dobândite trebuie să fie distribuite în cel mult 12 luni de la data dobândirii.

În funcție de performanțele înregistrate de către societăți, pot fi întâlnite următoarele situații:

- prețul de răscumpărare al acțiunilor este mai mare decât valoarea nominală;
- prețul de răscumpărare al acțiunilor este egal cu valoarea nominală; şi
- prețul de răscumpărare al acțiunilor este mai mic decât valoarea nominală.

O.M.E.F. nr. 2374 din 12.12.2007 privind modificarea şi completarea O.M.F.P. nr. 1.752/2005 a introdus în planul de conturi general următoarele conturi:

- 141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";
- 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Cele două conturi se regăsesc în conținutul Bilanțului contabil la categoria capitalurilor proprii. Dacă prețul de răscumpărare este mai mare decât valoarea nominală, diferența rezultată va debita contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii". În cazul în care prețul de răscumpărare este mai mic decât valoarea nominală, atunci diferența apăruta va credita contul 141 „Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Exemplu:

Capitalul social al unei societăți este de 60.000 lei (3.000 acțiuni) şi alte rezerve 15.000 lei. Se hotărăşte diminuarea capitalului social prin răscumpărarea şi anularea a 10% din acțiunile existente, prețul de răscumpărare al unei acțiuni fiind de 25 lei/acțiune.

Care sunt sumele şi înregistrările contabile aferente acestor operații?

Dar dacă prețul de răscumpărare ar fi fost de 15 lei/acțiune?

Exemplu:

Societatea ADACRIS prezintă următoarele informații: capital social 50.000 lei (împărțit în 10.000 acțiuni) şi rezerve 10.000 lei. Se decide creşterea capitalului social prin noi aporturi pentru care se emit 5.000 acțiuni la un preț de emisiune egal cu valoarea matematică contabilă veche a acțiunilor. Peste un timp, societatea hotărăşte diminuarea capitalului social prin răscumpărarea şi anularea a 30 % din acțiunile existente, prețul de răscumpărare fiind de 4 lei/acțiune.

Care este mărimea capitalului social şi a capitalului propriu în urma celor două operații?

Exemplu:

Societatea ADACRIS prezintă următoarele informații: capital social 50.000 lei (împărțit în 10.000 acțiuni) şi rezerve 10.000 lei. Se decide creşterea capitalului social prin noi aporturi pentru care se emit 10.000 acțiuni la prețul de emisiune de 6 lei/acțiune. Ulterior, s-a hotărât diminuarea capitalului social prin răscumpărarea şi anularea a 40% din acțiuni, prețul de răscumpărare fiind de 5,6 lei/acțiune.

Care este mărimea capitalului social şi a capitalului propriu în urma celor două operații?

1.4.4. Reducerea capitalului social prin acoperirea pierderilor înregistrate

Se apelează la această situație doar dacă nu există o altă modalitate de finanțare. În această situație, se apelează la reducerea valorii nominale sau la anularea unui număr de acțiuni.

Exemplu:

Capitalul social al entității ABC este de 60.000 lei (15.000 acțiuni), iar din anii anteriori s-au reportat pierderi în valoare de 30.000 lei. Adunarea generală a decis o reducere a capitalului social pentru a acoperi pierderea reportată, deoarece nu dispune de alte mijloace.

Care este înregistrarea contabilă privind reducerea capitalului?

CONTABILITATEA REZERVELOR

Rezervele sunt constituite, de regulă, din profitul realizat de societate. Alte surse de formare a acestora pot fi primele de capital şi alte surse prevăzute de lege. Structural, rezervele se împart în:

- **rezerve legale (contul 1061)** care se constituie în proporţie de cel puţin 5 % din profitul contabil anual brut până la limita când rezerva atinge 20 % din capitalul social (la societăţile comerciale cu capital autohton şi regiile autonome) şi 25% la societăţile comerciale cu participare de capital străin;
- **rezerve statutare (contul 1063)** care se constituie anual din beneficiile nete ale unităţilor patrimoniale, conform prevederilor din statutul acestora şi pot avea ca scop temperarea asociaţilor de a pretinde dividende în dauna altor obligaţii mai mari şi mai urgente ale întreprinderii privind funcţionarea sa normală; şi
- **alte rezerve (contul 1068)** pot fi constituite facultativ pe seama beneficiilor şi din alte surse, cum sunt primele legate de capital, fiind destinate acoperirii pierderilor, creşterii capitalului social, acordării de dividende şi în anii de exerciţiu financiar care se încheie cu pierderi, pentru răscumpărarea propriilor acţiuni de către societate şi alte destinaţii stabilite prin hotărârea Adunării Generale a Acţionarilor.

Exemplu:

Societatea BRASAL a înregistrat în anul 2006 o cifră de afaceri de 60.000 lei şi cheltuieli la nivelul sumei de 35.000 lei (deductibile în întregime). Impozitul pe profit este de 16%. Statutul social prevede constituirea în fiecare exerciţiu a unor rezerve statutare în limita a 20% din profitul net. La sfârşitul anului 2005, societatea avea un capital social de 80.000 lei, iar rezervele legale erau de 10.000 lei.

La sfârşitul anului 2006, după alocarea sumelor aferente la rezerve, se reportează rezultatul rămas în anul următor.

Care sunt înregistrările contabile care se impun?

2. Contabilitatea provizioanelor

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli sunt destinate finanţării riscurilor şi cheltuielilor pe care evenimente trecute sau actuale le fac probabile. În mod indirect ele reprezintă echivalentul unor datorii probabile generatoare de pierderi sau de cheltuieli. Cazurile cele mai tipice sunt:

- litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte;
- cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanţie;
- provizioane pentru restructurare;

Recunoaşterea provizioanelor impune respectarea următoarelor trei condiţii:

- întreprinderea are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior;
- este posibil ca pentru a onora obligaţia respectivă să fie necesară o ieşire de resurse, care să afecteze beneficiile economice;
- poate fi realizată o bună estimare a valorii obligaţiei.

Dacă aceste trei condiţii **nu** sunt îndeplinite, **nu** trebuie recunoscut un provizion.

Provizioanele pentru litigii sunt constituite la nivelul pierderilor probabile rezultate din taxele de judecată, onorariile avocaţilor, despăgubiri şi daune pretinse în cursul unui proces judiciar.

Exemplu:

Societatea BRASAL este implicată în două litigii aflate pe rol la închiderea exerciţiului financiar 2006. În primul caz, BRASAL a fost acţionată în judecată de către un furnizor, solicitându-i-se să plătească 10.000 lei, iar în al doilea litigiu de către un client care îi solicită suma de 30.000 lei. Probabilitatea de a plăti este de 75 % în primul caz, respectiv 30% în cel de-al doilea.

Poate constitui societatea BRASAL provizioane pentru litigii în cazul celor 2 procese?

Provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor se constituie la nivelul producătorului pentru reparaţiile efectuate în termenul de garanţie.

Exemplu:

Un producător de echipamente electronice oferă garanţie de 1 an la momentul vânzării bunurilor. Acesta şi-a luat obligaţia eliminării defectelor care apar.

Dacă apar doar defecte minore, costurile de reparaţie şi înlocuire vor fi de 8.000 lei, iar dacă sunt constatate defecte majore, costurile sunt de 17.000 lei. Pe baza informaţiilor trecute, societatea estimează că în anul 2006, 75% din bunurile vândute nu vor avea defecte, 20% vor avea defecte minore şi 5% defecte majore. În anul 2007, a expirat perioada de garanţie a produselor vândute şi nu s-au produs defecţiuni care să impună remedieri.

Care sunt tratamentele contabile care se impun?

3. Contabilitatea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni

Împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni (împrumuturi obligatare) sunt, de regulă, împrumuturi pe termen lung contractate de o societate pe acţiuni şi sunt reprezentate prin titluri de valoare negociabile, denumite *obligaţiuni*. Spre deosebire de acţiuni, care reprezintă titluri de proprietate (acţionarii sunt proprietari), obligaţiunile sunt titluri de credit (deţinătorii de obligaţiuni sunt creditori).

4.1. Emisiunea obligaţiunilor

Împrumutul obligatar se caracterizează prin următoarele elemente:

- ***durata****:* obligaţiunile sunt emise pe un termen determinat numit scadenţă;
- ***valoarea nominală****:* este valoarea înscrisă pe obligaţiune şi serveşte ca bază de calcul a dobânzilor şi nu poate fi mai mică decât limita stabilită prin lege (în prezent limita este de 10 lei/obligaţiune);
- ***dobânda*** reprezintă venitul obligaţiunii şi se determină având la bază valoarea nominală;
- ***preţul de emisiune*** este preţul ce va fi încasat de la obligatar (preţul de vânzare). El poate fi mai mic sau cel mult egal cu valoarea nominală a obligaţiunii;
- ***preţul de rambursare*** este preţul la care vor fi amortizate (rambursate) obligaţiunile şi poate fi egal cu valoarea nominală, dar pentru a face obligaţiunile mai atractive, preţul de rambursare este superior valorii nominale;
- ***prima de rambursare*** este diferenţa dintre preţul de rambursare şi preţul de emisiune a obligaţiunilor şi reprezintă un activ fictiv amortizabil.

Exemplu:

La data de 01 ianuarie 2005, societatea BRASAL emite 1.000 de obligaţiuni, valoarea nominală este de 10 lei/obligaţiune, preţul de emisiune 9 lei/obligaţiune, iar valoarea de rambursare 11 lei/obligaţiune. Dobânda este de 11%. Durata de rambursare a împrumutului este de 5 ani, iar rambursarea se efectuează în 5 tranşe egale.

Care sunt înregistrările contabile specifice?

4.2. Răscumpărarea şi anularea obligaţiunilor

Rambursarea obligaţiunilor se poate face şi prin răscumpărare, caz în care emitentul cumpără şi retrage de pe piaţă titluri de o anumită valoare, la un anumit preţ de răscumpărare.

Exemplu:

Societatea BRASAL emite 5.000 de obligaţiuni, valoarea nominală fiind de 50 lei/obligaţiune. Preţul de emisiune este de 40 lei/obligaţiune, iar valoarea de rambursare de 60 lei/obligaţiune. Durata creditului este de 10 ani, iar împrumutul se rambursează integral la expirarea scadenţei. După 3 ani, se răscumpără şi se anulează 1.000 de obligaţiuni, preţul de cumpărare fiind de 45 lei/obligaţiune.

Care este formula contabilă privind anularea obligaţiunilor emise?

Aplicaţii:

1. Se realizează un împrumut obligatar referitor la care se înregistrează următoarele operaţii:

a) subscrierea de către terţi a 2.000 de obligaţiuni cu valoarea de vânzare de 4,7 lei/obligaţiune, valoarea nominală de 5 lei/obligaţiune şi valoarea de rambursare de 5,2 lei/obligaţiune;
b) încasarea integrală a sumelor de la obligatari, cu decontare prin virament;
c) dobânda datorată obligatarilor pentru primul an, cunoscând că emisiunea s-a realizat cu o dobândă anuală de 15%;
d) amortizarea primelor de rambursare aferentă întregii perioade de derulare a împrumutului;
e) răscumpărarea la finele primului an a 200 de obligaţiuni, cu decontare în numerar, precum şi anularea acestora.

Cum se înregistrează în contabilitate aceste operaţii?

4. Contabilitatea împrumuturilor pe termen lung

Aplicații:

1. O entitate primeşte în contul de disponibil un credit bancar în sumă de 40.000 lei. Rambursarea împrumutului se face începând cu luna a X-a de la contractare şi până în luna a XlV-a, în tranşe egale. Dobânda anuală este de 20% şi se plăteşte lunar.

Să se înregistreze în contabilitate operațiile.

2. Entitatea ALFA primeşte un credit bancar în devize în valoare de 10.000 USD la cursul de 3 lei/USD, care se restituie în două tranşe egale la sfârşitul fiecărui an. Dobânda anuală este de 10% şi se achită la sfârşitul fiecărui an. La sfârşitul primului an cursul este de 3,1 lei/USD, iar la sfârşitul anului doi cursul este de 2,8 lei/USD.

Să se înregistreze în contabilitate operațiile.

3. O filială primeşte de la societatea-mamă un împrumut pe 2 ani de 40.000 lei, care se restituie în două tranşe anuale egale. Dobânda anuală fixată este de 10% şi se plăteşte la sfârşitul anului.

Înregistrați aceste operații în contabilitatea filialei.

4. Se obține un credit bancar pentru o perioadă de 6 ani cu o dobândă anuală de 20%, referitor la care se vor reflecta în contabilitate operațiile ce privesc:

a) obținerea creditului în valoare de 600.000 lei;
b) dobânda datorată băncii pentru al doilea an, ştiind că în anul 1 s-a rambursat rata, şi decontarea acesteia;
c) rata devenită restantă la scadența fixată pentru anul 3;
d) rambursarea ratei restante.

Cum se înregistrează în contabilitate aceste operații?

C. SITUAȚII FINANCIARE

1. Prezentarea situațiilor financiare

În prezent, reglementările contabile aplicabile sunt cele aprobate prin OMFP 3055/2009. Acestea trebuie să fie aplicate de către următoarele categorii de entități:

a) societățile comerciale:
b) societățile/companiile naționale şi regiile autonome;
c) institutele naționale de cercetare-dezvoltare;
d) societățile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale;
e) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România (sucursale, agenții, reprezentanțe etc.);
f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute mai sus cu sediul sau domiciliul în România;
g) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate.

1. Structura situațiilor financiare

Componența situațiilor financiare depinde de nivelul următorilor 3 indicatori, determinați în funcție de cursul de schimb valutar comunicat de BNR, valabil pentru ultima zi a exercițiului financiar:

- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50

Numărul mediu de salariați se determină după metodologia stabilită de Institutul Național de Statistică.

Societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată şi persoanele juridice care în **două** exerciții financiare consecutive depăşesc limitele a două dintre aceste criterii de mărime întocmesc *situații financiare anuale* care cuprind:

- ☑ bilanț;
- ☑ cont de profit şi pierdere;
- ☑ situația modificărilor capitalului propriu;
- ☑ situația fluxurilor de numerar;
- ☑ note explicative la situațiile financiare anuale.

Aceste situații financiare **trebuie** să fie auditate, conform legii. De asemenea, fac obiectul auditului statutar şi situațiile financiare anuale întocmite de persoanele juridice de interes public.

Entitățile de interes public pot fi considerate entitățile ale caror titluri sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, instituțiile de credit, precum şi companiile de asigurări. Aici pot fi încadrate şi entitățile importante pentru sectorul public prin natura activității lor, prin mărime sau prin numărul de angajați.

Persoanele juridice care în două exerciții financiare consecutive **NU** depăşesc limitele a două criterii întocmesc *situații financiare anuale simplificate* care cuprind:

- ☑ bilanț prescurtat;
- ☑ cont de profit şi pierdere;
- ☑ note explicative la situațiile financiare anuale simplificate.

Opțional, aceste entități pot întocmi situația modificărilor capitalului propriu şi/sau situația fluxurilor de numerar.

Entitățile nou înființate pot întocmi pentru primul exercițiu de raportare situații financiare anuale simplificate sau situații financiare anuale cu 5 componente. Pentru al doilea an de raportare, acestea analizează indicatorii din situațiile financiare ale anului precedent şi indicatorii determinați pe baza datelor din contabilitatea exercițiului financiar curent şi întocmesc situații financiare în funcție de criteriile de mărime înregistrate.

Exemplu:

Entitatea Adacris a fost înființată în martie 2006. Dispuneți de următoarele informații extrase din evidența contabilă aferentă celor 6 exerciții financiare care au urmat (sumele sunt exprimate în euro):

Indicatori	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2010	31.12.2011
Total active	4.230.000	5.200.000	3.100.000	3.000.000	3.600.000	3.877.000
Cifra de afaceri netă	6.900.000	7.550.000	6.770.000	7.900.000	7.800.000	6.954.000
Nr mediu de salariați	87	68	69	47	53	55

Având în vedere că pentru exercițiul financiar 2006 entitatea a întocmit situații financiare anuale cu 5 componente, care considerați că va fi componența situațiilor financiare pentru întreaga perioadă de mai sus?

Aşa cum prevede Legea contabilității, situațiile financiare anuale trebuie să fie însoțite de o declarație scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Reglementările contabile în vigoare.

Exemplu:

DECLARATIE
in conformitate cu prevederile art.30 din Legea contabilitatii nr.82/1991

Subsemnatul(a) ……., in calitate de administrator al societatii ……., isi asuma raspunderea pentru intocmirea situatiilor financiare anuale la data de …….. si confirma ca:

a) Politicile contabile utilizate la intocmirea situatiilor financiare anuale sunt in conformitate cu reglementarile contabile aplicabile.
b) Situatiile financiare anuale ofera o imagine fidela a pozitiei financiare, performantei financiare si a celorlalte informatii referitoare la activitatea desfasurata.
c) Persoana juridica isi desfasoara activitatea in conditii de continuitate.

Atenție!!! OMFP 3055/2009 prevede faptul că entitățile **trebuie** să dezvolte politici contabile proprii care să fie aprobate de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării entităților respective.

2. Utilizatorii situațiilor financiare

Atât în conținutul reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aprobate prin OMFP nr 3055/2009, cât şi în cadrul IFRS se acordă o atenție deosebită utilizatorilor situațiilor financiare. Aceştia apelează la situațiile financiare întocmite de către entități deoarece au nevoie de o serie de informații despre poziția financiară şi performanța înregistrate de către acestea.

În categoria utilizatorilor situațiilor financiare se încadrează:

Utilizatorii	Interes manifestat pentru:
Investitorii	- rentabilitatea investițiilor efectuate (cei interesați sunt atât cei care investesc, cât şi firmele care le oferă acestora consultanță); - evitarea sau minimizarea riscului inerent tranzacțiilor desfăşurate ; - momentul prielnic în care ar trebui să păstreze, să cumpere sau să vândă acțiunile entității de care sunt interesați sau la care sunt acționari; - capacitatea entității de a oferi dividende în fiecare exercițiu financiar.
Angajații	- stabilitatea şi profitabilitatea entității (cei interesați sunt atât salariații, cât şi Sindicatele) - capacitatea entității de a oferi remunerații, pensii precum şi diverse oportunități profesionale.
Creditorii financiari	- rambursarea la scadență a împrumuturilor acordate şi a dobânzilor aferente percepute (de regulă, acestea sunt acordate pe termen lung); - nivelul creditelor absorbite de diverse sectoare de activitate.

Furnizorii şi alţi creditori comerciali	- capacitatea de rambursare a sumelor cuvenite la scadenţă (de regulă, interesul este manifestat pe o perioadă scurtă de timp); - întărirea legăturilor comerciale create; - menţinerea sau creşterea volumului vânzărilor către entităţile stabile; - continuitatea activităţii entităţii, atunci când este vorba de un client semnificativ al cărui faliment ar putea influenţa drastic performanţa sau buna funcţionare a furnizorilor sau a altor creditori comerciali.
Clienţii	- continuitatea activităţii entităţii cu care se doreşte o colaborare pe termen lung; - continuitatea activităţii entităţii atunci când se manifestă o dependenţă faţă de produsele sau serviciile furnizate de către aceasta.
Publicul	- impactul economic şi social al entităţilor, având în vedere că acestea pot afecta publicul în diverse moduri; - contribuţia entităţilor la economia locală, punându-se accent pe numărul de angajaţi existent şi pe colaborarea cu furnizorii locali; - prosperitatea entităţii şi a domeniului de activitate în care aceasta activează, informaţii care pot fi extrase din conţinutul situaţiilor financiare.
Conducerea entităţii	- luarea unor decizii cu impact major asupra dezvoltării entităţii; - controlul politicilor financiare şi operaţionale care să permită entităţii să facă faţă cu succes concurenţei acerbe.
Instituţiile statului şi alte autorităţi	- activitatea entităţilor care influenţează într-o anumită măsură alocarea resurselor de la buget; - stabilirea unei politici fiscale care să încurajeze investiţiile în economie; - reglementarea activităţii entităţilor; - obţinerea informaţiilor necesare în determinarea Produsului Naţional şi a altor indicatori macroeconomici.

Este evident faptul că situaţiile financiare nu pot îndeplini toate necesităţile de informaţie ale utilizatorilor. Având în vedere faptul că persoanele care investesc într-o entitate riscă poate cel mai mult, întocmirea situaţiilor financiare pentru aceştia ar trebui să ofere şi celorlalte categorii de utilizatori informaţiile necesare în luarea deciziilor potrivite.

Conducerea entităţii este principalul responsabil cu întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare. Aceasta este interesată de informaţiile oferite de situaţiile financiare, cu toate că are acces şi la alte informaţii financiare şi de gestiune care o ajută în luarea deciziilor. Forma şi conţinutul acestor informaţii suplimentare nu este prestabilit(ă) şi poate fi determinat(ă) de către management pentru o cât mai bună gestionare a activităţii.

Într-o economie funcţională, bazată pe concurenţă, este important de menţinut un echilibru între necesităţile fiecărei categorii de utilizatori prezentate mai sus şi nu trebuie pus accentul doar pe o serie de informaţii specifice unei anume categorii.

3. Caracteristicile calitative ale situaţiilor financiare

Caracteristicile calitative determină utilitatea informaţiilor oferite de situaţiile financiare utilizatorilor acestora. Există patru caracteristici calitative principale: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea **şi** comparabilitatea.

3.1. Inteligibilitatea

Informaţiile furnizate de situaţiile financiare trebuie să fie uşor înţelese de către utilizatori. Totuşi, aceştia trebuie să dispună de anumite noţiuni de contabilitate, de suficiente cunoştinţe privind desfăşurarea unei afaceri şi a activităţilor economice şi să acorde atenţia cuvenită în momentul studierii informaţiilor prezentate.

În acelaşi timp, informaţiile aferente unor spete mai complexe care trebuie să fie incluse în situaţiile financiare datorită relevanţei lor în luarea deciziilor economice, nu vor fi excluse doar pentru că pentru unii utilizatori ar putea fi prea dificil de înţeles.

3.2. Relevanța

Informațiile oferite de situațiile financiare sunt relevante atunci când au o anumită influență asupra deciziilor economice luate de către utilizatori. Acestea sunt utile dacă îi ajută pe aceştia să evalueze corect evenimente trecute, prezente sau viitoare, să confirme unele evaluări efectuate sau să corecteze evaluările eronate anterioare.

De exemplu, informațiile oferite despre nivelul şi structura activelor dintr-un anumit moment de timp sunt esențiale pentru utilizatori atunci când aceştia încearcă să previzioneze capacitatea entității de a profita de unele oportunități ivite şi de a reacționa la diverse situații nefavorabile. Informațiile despre poziția financiară sau performanțele precedente ale unei entități sunt utilizate în previzionarea poziției şi performanței financiare viitoare şi a altor aspecte de care utilizatorii sunt direct interesați, cum ar fi plata dividendelor şi a salariilor, capacitatea entității de a rambursa la scadență obligațiile. Nu trebuie ca informațiile să fie previzionate explicit, foarte mult contând maniera în care tranzacțiile şi evenimentele trecute sunt expuse.

De exemplu, în cazul Contului de profit şi pierdere, nu contează atât de mult doar nivelul veniturilor şi al cheltuielilor viitoare, ci structura lor, în sensul că unele elemente extraordinare sau care au o frecvență rară ar trebui să fie prezentate separat, deoarece este puțin probabil ca acestea să se regăsească şi în exercițiile viitoare.

Relevanța informațiilor este influențată atât de **natura** lor, cât şi de **pragul de semnificație**. Informațiile sunt considerate semnificative dacă omisiunea sau prezentarea lor eronată influențează deciziile economice ale utilizatorilor. Pragul de semnificație variază de la caz la caz şi depinde de mărimea elementului sau a erorii.

Informațiile existente în situațiile financiare sunt rezultatul prelucrării unui volum important de tranzacții sau alte evenimente care sunt structurate prin agregare pe grupe în funcție de natura sau funcția lor. Procesul de agregare şi clasificare are ca finalitate prezentarea de informații condensate şi clasificate care formează conținutul elementelor-rânduri din situațiile financiare. Atunci când informațiile aferente unui element-rând nu sunt semnificative în mod individual, atunci acestea sunt agregate (cumulate) cu alte elemente fie în acele situații, fie în notele explicative. Astfel, un element care nu este suficient de semnificativ pentru a fi prezentat separat în situațiile financiare propriu-zise poate fi considerat suficient de semnificativ încât să poată fi prezentat separat în notele explicative.

Exemplu:

Entitatea Adacris îşi desfăşoară activitatea în industria celulozei şi a hârtiei. Strategia implementată de către entitate vizează achiziționarea de terenuri pentru extinderea suprafețelor de pădure deținute. Terenurile care urmează a fi achiziționate sunt situate în jurul terenului deținut deja de către entitate. Unul din directorii entității a deținut o suprafață nesemnificativă din terenul achiziționat. Termenii acordului de vânzare au fost determinați în funcție de cerințele din definiția valorii juste, în sensul că tranzacția s-a desfăşurat de bună voie, între părți aflate în cunoştință de cauză.

Achiziția terenului nesemnificativ ca suprafață de la un director al entității trebuie să fie prezentată în situațiile financiare întocmite?

Entitatea Adacris trebuie să prezinte în situațiile sale financiare achiziția terenului, deoarece directorul reprezintă o parte afiliată entității. Tranzacția trebuie să fie prezentată separat, chiar dacă sumele aferente sunt nesemnificative. Astfel, nu se ține cont doar de pragul de semnificație al informației, ci şi de natura ei. În această situație, entitatea va prezenta în situațiile sale financiare:

- natura relației cu partea afiliată (furnizorul terenului este unul dintre directorii entității);
- tipul tranzacției (achiziție de terenuri); şi
- condițiile tranzacției (încheiată de bună voie, între părți aflate în cunoştință de cauză).

Atunci când entitatea determină semnificația elementelor, fiecare situație trebuie să fie analizată ținând cont de natura şi mărimea elementului în cauză. Evaluarea trebuie să fie efectuată în contextul situațiilor financiare ca un tot unitar şi în corelație cu structurile relevante ale situațiilor financiare.

De asemenea, entitatea trebuie să estimeze atât factorii cantitativi, cât şi cei calitativi. Astfel, trebuie să fie luată în considerare sensibilitatea anumitor elemente la ajustare.

Exemplu:

Entitatea Adacris întocmeşte Contul de profit şi pierdere ținând cont de clasificarea după destinație (funcție) a cheltuielilor de exploatare (costul vânzărilor, costuri de distribuție, cheltuieli

administrative şi alte cheltuieli). Aceasta reclasifică o clădire deţinută din categoria imobilizărilor corporale utilizate în scopuri industriale în categoria celor utilizate în scopuri administrative, deoarece în urma închiderii acelei fabrici şi-a mutat birourile şi sediul social în acea incintă. Cheltuiala aferentă cu amortizarea era recunoscută anterior ca parte a costului vânzărilor, iar acum a fost reclasificată la cheltuielile administrative.

Conducerea entităţii a hotărât să nu prezinte această modificare în clasificarea elementelor deoarece valoarea contabilă a activelor şi cheltuiala cu amortizarea acestora nu sunt semnificative. Din Contul de profit şi pierdere al entităţii au fost extrase următoarele informaţii:

Venituri	85.000
Costul vânzărilor	84.000
Marja brută	1.000
Pierderea perioadei	22.000
Amortizarea reclasificată din costul vânzărilor în cheltuielile administrative	1.600
Capitaluri proprii	68.000
Total active	125.000

Entitatea trebuie să prezinte o modificare în clasificarea unei cheltuieli care nu este semnificativă în raport cu profitul net si capitalurile proprii?

Entitatea Adacris trebuie să prezinte modificarea intervenită în clasificarea cheltuielii cu amortizarea. Ca urmare a reclasificării, entitatea a raportat o marjă brută pozitivă de 1.000 lei şi nu una negativă de 600 lei. Prezentarea unei marje brute negative ar fi influenţat percepţia utilizatorilor cu privire la performanţa entităţii.

3.3. Comparabilitatea

Situaţiile financiare trebuie să fie comparabile, în sensul că:

- situaţiile financiare ale **unei** entităţi trebuie să poată fi comparate în timp, pentru a identifica tendinţele în poziţia financiară şi performanţele sale;
- situaţiile financiare ale **diverselor** entităţi din acelaşi sector de activitate trebuie să poată fi comparate, pentru a le evalua poziţia financiară şi performanţa.

Astfel, tranzacţiile similare trebuie să fie prezentate într-o manieră consecventă în cadrul unei entităţi de-a lungul timpului şi într-o manieră consecventă pentru diferite entităţi. De aceea, entităţile trebuie să prezinte:

- politicile contabile utilizate;
- orice modificare a politicilor contabile utilizate şi efectele unor astfel de modificări; şi
- faptul că situaţiile financiare sunt întocmite în conformitate cu reglementările contabile.

Comparabilitatea nu înseamnă că dacă o metodă adoptată nu mai menţine relevanţa şi credibilitatea informaţiilor, ea trebuie utilizată în continuare de către entitatea respectivă. Dacă există alternative mai relevante şi mai credibile ale politicilor contabile, atunci acestea ar trebui adoptate.

3.4. Credibilitatea

Informaţiile oferite de situaţiile financiare sunt credibile atunci când acestea nu conţin erori semnificative şi nu sunt părtinitoare. Uneori, informaţiile pot fi relevante, însă nu suficient de credibile şi astfel utilizatorii pot fi induşi în eroare. Pentru ca o informaţie să fie credibilă, ea trebuie să îndeplinească următoarele cerinţe: neutralitatea, reprezentarea fidelă, prudenţa, exhaustivitatea şi prevalenţa economicului asupra juridicului.

3.4.1. Neutralitatea

Pentru ca informaţiile din situaţiile financiare să fie neutre, ele trebuie să nu poată fi influenţate. Se consideră că situaţiile financiare nu sunt neutre dacă, prin selectarea **şi** prezentarea unei informaţii, acestea au o influenţă asupra utilizatorilor în luarea unei decizii sau în formularea unui raţionament aferent unui obiectiv prestabilit.

3.4.2. Reprezentarea fidelă

Informaţiile trebuie să reprezinte cu fidelitate tranzacţiile şi evenimentele la care se referă. Elementele componente ale situaţiilor financiare trebuie să figureze în conţinutul acestora dacă sunt

îndeplinite criteriile de recunoaştere şi de evaluare prezentate în conținutul reglementărilor contabile aplicabile.

Nu întotdeauna informațiile mai puțin credibile sunt prezentate în mod voit într-o manieră eronată. Uneori este dificil de identificat corect o anumită tranzacție sau eveniment ce urmează a fi evaluat(ă).

3.4.3. Prudența

La întocmirea situațiilor financiare apar o serie de incertitudini asupra unor evenimente **şi** circumstanțe, cum ar fi:

- creanțele îndoielnice vor fi încasate parțial sau în totalitate?
- care este durata de utilizare cea mai adecvată pentru o imobilizare?
- oscilațiile apărute în valoarea elementelor prezentate în situațiile financiare trebuie să fie recunoscute?
- pentru produsele vândute la care se acordă garanție, care va fi numărul eventualelor reclamații primite în perioada de garanție?

Este nevoie de prudență la întocmirea situațiilor financiare, în sensul că, în cazul estimărilor, personalul responsabil trebuie să fie precaut, astfel încât activele, datoriile, veniturile şi cheltuielile să nu fie supraevaluate sau subevaluate, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre şi credibile.

3.4.4. Exhaustivitatea

Informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să fie complete, având în vedere totuşi pragul de semnificație şi costul obținerii acestor informații. Dacă se omite prezentarea unei anumite informații, atunci utilizatorii sunt induşi în eroare, iar situațiile financiare nu mai sunt credibile şi relevante.

3.4.5. Prevalenta economicului asupra juridicului

Tranzacțiile şi evenimentele trebuie să fie înregistrate în contabilitate având în vedere fondul lor şi realitatea economică, şi nu doar forma lor juridică. Cel mai des întâlnit exemplu pentru respectarea acestui principiu îl constituie contractele de leasing financiar.

Exemplu:

Entitatea Adacris a încheiat cu o instituție financiară nebancară un contract de leasing financiar, bunul care constituie obiectul acordului fiind un autoturism. Durata contractului de leasing este de 4 ani. Acordul prevede că utilizatorul va dobândi dreptul de folosință asupra activului pe perioada de leasing de 48 de luni, iar după expirarea acestui termen, locatarul va avea dreptul să cumpere autoturismul.

Va recunoaşte entitatea Adacris autoturismul în situațiile sale financiare?

Având în vedere faptul că toate riscurile şi avantajele aferente utilizării autorismului au fost transferate către entitatea Adacris, aceasta trebuie să recunoască activul în situațiile sale financiare, chiar dacă dreptul de proprietate asupra bunului care constituie obiectul contractului de leasing este deținut pe toată perioada de 48 luni de societatea de leasing.

În practică, trebuie stabilit un echilibru sau un compromis între cele patru caracteristici calitative pentru ca obiectivul situațiilor financiare să fie îndeplinit. De aceea, exercitarea raționamentului profesional este foarte importantă.

Sunt situații în care o informație nu poate fi şi relevantă şi credibilă şi de aceea intervine şi oportunitatea prezentării acesteia. Dacă se întârzie prea mult în raportarea informației, aceasta îşi pierde relevanța. De multe ori, pentru a oferi informații oportune, este necesară raportarea tuturor aspectelor unei tranzacții înainte ca acestea să fie cunoscute deşi, procedând astfel, poate fi afectată credibilitatea. Pe de altă parte, dacă se întârzie raportarea până când sunt cunoscute toate aspectele, informația este credibilă, dar utilitatea ei este redusă pentru utilizatorii care trebuiau să ia decizii prompte.

De fiecare dată, beneficiile de pe urma unor informații trebuie să depăşească costul furnizării acestora, fiind nevoie şi aici de raționamentul profesional. Costurile nu sunt întotdeauna suportate de utilizatorii care profită de beneficii, iar de anumite beneficii se bucură şi alți utilizatori decât aceia pentru care informația este pregătită. În practică, este dificil de aplicat acest test cost-beneficiu fiecărui caz particular în parte.

4. Bilanțul contabil

Bilanțul prezintă elementele de activ, datorii şi capital propriu ale entității la sfârşitul exercițiului financiar, precum şi în alte situații prevăzute de lege (de exemplu, la lichidare). Elementele de activ sunt grupate după natură şi lichiditate, iar elementele de datorii după natură şi exigibilitate.

Activele	resurse controlate de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute, de la care se aşteaptă obținerea unor beneficii economice viitoare şi al căror cost poate să fie evaluat în mod credibil.
Datoriile	obligații actuale ale entității ce decurg din evenimente trecute şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte ieşiri de resurse care încorporează beneficii economice
Capitalul propriu	interesul rezidual al acționarilor/asociaților în activele unei entități, după deducerea datoriilor sale

Atunci când un activ sau o datorie are legătură cu alte elemente din formatul de bilanț, relația sa cu acele elemente trebuie, de regulă, să fie prezentată în notele explicative. Iată câteva exemple în acest sens:

- o imobilizare corporală pentru care a fost obținută o subvenție pentru investiții;
- o imobilizare corporală reevaluată, pentru care surplusul din reevaluare din contul 105 este transferat in contul 1065 pe măsura amortizării imobilizării;
- un împrumut obligatar pentru care s-a prevăzut o primă de rambursare a obligațiunilor;
- o majorare de capital, unde prețul de emisiune este mai mare decât valoarea nominală, rezultând astfel prime de capital.

Atenție!!! La prezentarea în Bilanțul contabil a veniturilor în avans, trebuie să clasificați separat sumele care urmează a fi trecute pe venituri curente într-o perioadă de până la un an şi cele care urmează a fi trecute pe venituri curente într-o perioadă mai mare de un an.

5. Contul de profit şi pierdere

Contul de profit şi pierdere reflectă performanța financiară şi modificarea performanței financiare a entității la sfârşitul exercițiului financiar, precum şi în celelalte situații prevăzute de lege. Acest obiectiv este îndeplinit de către venituri şi cheltuieli, prezentate atât pentru exercițiul financiar curent, cât şi pentru exercițiul financiar precedent.

Veniturile	creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuțiile aduse de acționari sau asociați.
Cheltuielile	diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirile efectuate către acționari sau asociați.

Contul de profit şi pierdere oferă informațiile cu privire la cifra de afaceri netă, veniturile şi cheltuielile exercițiului, precum şi rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Veniturile şi cheltuielile sunt clasificate, după **natura** lor, în următoarele categorii: din exploatare, financiare şi extraordinare.

În categoria **veniturilor din exploatare**, o pondere semnificativă o deține **cifra de afaceri netă**. Aceasta se determină pe baza sumelor care privesc vânzarea de produse, executarea de lucrări şi prestarea de servicii care se încadrează în activitatea curentă a entității, obținute după deducerea reducerilor comerciale acordate, a taxei pe valoarea adăugată colectată, cât şi a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

Activitățile curente reprezintă activitățile desfăşurate de către o entitate, care constituie o parte integrantă a afacerilor sale, cât şi activitățile conexe în care aceasta se angajează care sunt o continuare a activităților menționate, incidente acestora sau care rezultă din acestea.

Pentru a determina dacă un eveniment sau o tranzacție se delimitează de activitățile curente ale entității, trebuie să aveți în vedere, în primul rând, **natura** evenimentului sau a tranzacției aferentă

activității desfăşurate în mod curent de către entitate şi apoi **frecvența** cu care se aşteaptă ca aceste evenimente să aibă loc.

Aşadar, un eveniment sau o tranzacție poate fi calificat(ă) ca extraordinar(ă) de către o entitate şi curent(ă) de către o altă entitate, datorită diferențelor care există între activitățile acelor entități. De exemplu, pierderile rezultate în urma unui cutremur pot fi calificate de către entitatea care le înregistrează ca eveniment extraordinar şi ca eveniment curent de către entitatea asigurătoare, care urmează să achite despăgubirile.

Dacă dispuneți în Contul de profit şi pierdere de venituri şi cheltuieli curente şi extraordinare, atunci trebuie să prezentați în notele explicative **proporția** în care impozitul pe profit afectează „Profitul sau pierderea din activitatea curentă" şi „Profitul sau pierderea din activitatea extraordinară".

6. Principii contabile generale

Pentru evaluarea elementelor prezentate în conținutul situațiilor financiare anuale sau simplificate trebuie să ținem cont de cerințele principiilor contabile general acceptate. Baza înregistrării tranzacțiilor şi altor evenimente în contabilitate o constituie cele două **concepte**:

- conceptul de **continuitate a activității**; şi
- conceptul **contabilității de angajamente**.

Potrivit celor două concepte, efectele tranzacțiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când acestea au loc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentele de numerar este (sunt) încasat(e) sau plătit(e). Astfel, tranzacțiile şi alte evenimente sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situațiile financiare ale perioadelor respective.

6.1. Principiul continuității activității

Principiul continuității activității are în vedere constatarea cu ocazia întocmirii situațiilor financiare a faptului că activitatea entității poate fi continuată în condiții normale şi a inexistenței unor factori care ar putea genera, într-un viitor previzibil, intrarea în starea de lichidare sau de reducere semnificativă a activității

Cu ocazia efectuării lucrărilor de închidere a exercițiului financiar, trebuie să cercetați dacă în cadrul activității entității este simțită prezența vreunui factor care într-o perioadă de timp viitoare, prin acțiunea lui, ar putea genera starea de necontinuitate a activității.

În conținutul notelor explicative la situațiile financiare, trebuie să precizați faptul că entitatea îşi desfăşoară activitatea pe baza principiului continuității activității.

În situația în care administratorii entității au luat cunoştință de existența unor elemente de nesiguranță legate de evenimente care pot genera incapacitatea acesteia de a-şi continua activitatea, atunci trebuie să prezentați aceste elemente în conținutul notelor explicative.

Dacă managementul entității a hotărât să întocmească situațiile financiare fără a respecta cerințele principiului continuității activității, această informație trebuie să fie prezentată, împreună cu explicațiile privind modul de întocmire a acestora şi cu motivele care au stat la baza deciziei potrivit căreia entitatea nu îşi mai poate continua activitatea.

Exemplu:

Entitatea Mikas are ca obiect de activitate fabricarea de îmbrăcăminte pentru copii. În vederea realizării obiectului de activitate, au fost achiziționate de la furnizori țesături din bumbac şi din lână, care au o pondere semnificativă în totalul stocurilor.

Cu ocazia analizei activității entității, la sfârşitul exercițiului financiar s-a constatat că aceasta poate să producă toată gama sortimentală existentă în structura de fabricație şi în contractele încheiate cu partenerii de afaceri.

Aplicarea cerințelor principiului continuității activității are ca finalitate constatarea faptului că entitatea va putea utiliza toată gama de materii prime achiziționate în activitatea sa de exploatare.

Dacă la sfârşitul exercițiului financiar, în urma analizei activității entității, am fi constatat că partenerii de afaceri nu doresc îmbrăcăminte din țesături din bumbac şi din lână, atunci ar fi fost pusă în discuție problema continuității activității. Conducerea entității trebuie să studieze şi să hotărască schimbarea structurii de fabricație şi modalitățile de valorificare a materiilor prime deja achiziționate. Soluționarea problemelor în cadrul entității va avea ca finalitate cunoaşterea modului în care vor fi respectate cerințele principiului continuității activității.

Practica a demonstrat că pot exista şi situaţii în care fondatorii entităţii pot lua hotărârea de a înceta activitatea din motive cunoscute numai de către aceştia. Această stare de lucruri nu poate fi constatată de către cei care analizează respectarea principiului continuităţii activităţii.

Tocmai din acest motiv, administratorii au obligaţia de **a dezvălui riscurile** existente în cadrul entităţii pentru ca utilizatorii situaţiilor financiare să poată **lua deciziile** care se impun la acel moment.

6.2. Principiul permanenţei metodelor

Principiul permanenţei metodelor are în vedere aplicarea de către entitate a aceloraşi reguli, procedee, metode şi tehnici de evaluare şi de determinare a informaţiilor care reflectă tranzacţiile şi alte evenimente de la un exerciţiu financiar la altul.

Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

- iniţiativa entităţii, caz în care modificarea **trebuie justificată** în notele explicative;
- o decizie a unei autorităţi competente şi care se impune entităţii (modificarea unor reglementări etc.), caz în care modificarea **nu trebuie justificată** în notele explicative.

Doar schimbarea conducătorilor entităţii **nu** justifică modificarea politicilor contabile.

În cursul exerciţiului financiar trebuie să manifestaţi **consecvenţă** în utilizarea aceloraşi metode pentru determinarea valorilor corespunzătoare elementelor care fac obiectul tranzacţiilor şi a altor evenimente. Dacă veţi constata că o metodă folosită în exerciţiile precedente nu oferă informaţia aşteptată de dumneavoastră cu privire la reflectarea realităţii din cadrul entităţii, trebuie să procedaţi la schimbarea metodei. Atunci când veţi **schimba metoda** trebuie să aveţi în vedere faptul că informaţiile obţinute trebuie să fie **comparabile** cu informaţiile existente în situaţiile financiare întocmite pentru perioadele precedente.

Pentru realizarea acestui obiectiv, este necesară recalcularea informaţiilor din perioada precedentă folosind noua metodă. Comparabilitatea informaţiilor este cerută de faptul că utilizatorii situaţiilor financiare analizează evoluţia activităţii entităţii în vederea fundamentării unor decizii privind dezvoltarea acesteia.

Cu ocazia determinării şi înregistrării în contabilitate a informaţiilor care reflectă tranzacţiile şi alte evenimente desfăşurate în cadrul entităţilor trebuie să ţinem cont de reglementările contabile şi fiscale în vigoare. Acestea impun, de regulă, entităţilor utilizarea unor metode pentru determinarea informaţiilor. Tocmai din acest motiv putem spune că modificarea legislaţiei din domeniul contabilităţii, de cele mai multe, a avut ca finalitate schimbarea metodelor.

Schimbarea de metodă poate să fie rezultatul acţiunii mai multor factori. Dacă în cadrul entităţii a fost luată decizia de schimbare a unei metode, trebuie să ţineţi cont de modul de aplicare a principiului permanenţei metodelor care impune:

- **evaluarea** cât mai exactă a efectelor modificării metodei asupra valorii elementelor din structurile bilanţului (active, datorii şi capitaluri proprii) şi ale contului de profit şi pierdere (venituri şi cheltuieli);
- **prezentarea** în conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare a tuturor schimbărilor de metodă şi a efectelor acestora.

Exemplu:

Entitatea Lister are ca obiect de activitate producţia de mobilier. Pentru descărcarea din gestiune a materiilor prime consumate, entitatea utiliza metoda FIFO (First In First Out).

Ca urmare a informatizării activităţilor în cadrul gestiunilor, entitatea a achiziţionat o aplicaţie informatică potrivit căreia fiecărui element de materie primă i se atribuie un cod de bare. Astfel, odată cu eliberarea din gestiune a materiei prime este operată şi descărcarea din gestiune a acesteia, fapt ce oferă posibilitatea ca entitatea să utilizeze metoda identificării specifice. Schimbarea de metodă oferă entităţii posibilitatea de a reflecta valoarea reală a stocurilor de materii prime existente în orice moment.

În conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare, entitatea trebuie să prezinte schimbarea metodei de determinare a costului de ieşire a materiilor prime, împreună cu efectele acesteia (diferenţa dintre costul de ieşire a materiilor prime folosind metoda FIFO şi costul de ieşire a materiilor prime folosind metoda identificării specifice), dacă determinarea lor este posibilă. Dacă nu există posibilitatea determinării efectelor, trebuie să menţionaţi această situaţie în conţinutul notelor explicative la situaţiile financiare. De asemenea, trebuie să menţionaţi dacă informaţiile comparative din anul precedent au fost sau nu ajustate în funcţie de noua metodă de evaluare.

6.3. Principiul prudenței

Principiul prudenței are în vedere contabilizarea oricărei pierderi probabile şi necontabilizarea profiturilor sperate, chiar dacă acestea sunt foarte probabile. Aplicarea acestui principiu presupune evitarea transferurilor incertitudinilor legate de evaluarea elementelor de natura activelor şi datoriilor de la un exercițiu financiar la altul

Respectarea principiului prudenței presupune evitarea tuturor situațiilor de supraevaluare a elementelor din structurile bilanțului şi ale contului de profit şi pierdere. Pentru ca să realizați acest obiectiv trebuie să țineți cont de următoarele aspecte:

- ☑ amortizarea tuturor imobilizărilor şi constituirea ajustărilor pentru depreciere necesare în evaluarea activelor şi datoriilor şi în prezentarea riscurilor identificabile la data întocmirii situațiilor financiare;
- ☑ capitalizarea cheltuielilor care trebuie să fie recunoscute ca active reale în locul recunoaşterii acestora ca fiind cheltuieli curente ale exercițiului;
- ☑ ajustarea pentru depreciere a tuturor elementelor de natura activelor dacă, la inventariere, valorile lor de inventar sunt inferioare valorilor contabile nete;
- ☑ ajustarea pentru depreciere a tuturor elementelor de natura datoriilor dacă, la inventariere, valorile lor de inventar sunt superioare valorilor contabile nete;
- ☑ nerecunoaşterea la inventariere pentru elementele de natura activelor a beneficiilor nerealizate încă, dacă avem în vedere plus-valorile constatate între valorile de inventar care sunt superioare şi valorile contabile nete ale acestora;
- ☑ nerecunoaşterea la inventariere pentru elementele de natura datoriilor a beneficiilor nerealizate încă, dacă avem în vedere minusurile de valoare constatate între valorile de inventar care sunt inferioare şi valorile contabile nete ale acestora;
- ☑ toate datoriile, datoriile previzibile şi pierderile potențiale apărute în cursul exercițiului financiar curent sau în cursul unui exercițiu precedent trebuie să fie înregistrate în contabilitate, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului şi data întocmirii acestuia;
- ☑ înregistrarea tuturor minusurilor de valoare potențiale care apar la sfârşitul exercițiului, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit.

Aplicarea principiului prudenței are în vedere evitarea transferului asupra exercițiilor viitoare a cheltuielilor sau recunoaşterea prematură a veniturilor, care ar putea conduce la o supraevaluare a activelor şi la apariția unui risc de distribuire de dividende fictive.

Exemplu:

Entitatea Starcor are ca obiect de activitate cultivarea de cereale. În cursul anului 2010, a obținut o producție de 400 tone de grâu pe care a depozitat-o în vederea vânzării. Costul de producție al grâului este de 350 lei/tonă.

Cu ocazia inventarierii, s-a constatat o depreciere a unei cantități de 2 tone de grâu, datorită faptului că a fost depozitată într-o zonă umedă.

La data de 10.01.2011, entitatea realizează că are posibilitatea să valorifice această cantitate la o altă entitate care are ca obiect de activitate fabricarea alcoolului cu prețul de vânzare de 200 lei/tonă. Ca urmare a aplicării principiului prudenței, entitatea trebuie să recunoască o ajustare pentru depreciere la nivelul sumei de 300 lei (2 tone x 150 lei/tonă) în situațiile financiare aferente exercițiului financiar 2010.

Ajustarea pentru depreciere se reflectă în contabilitate astfel:

300 lei	6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	3945 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite”	300 lei

Cu ocazia vânzării celor 2 tone de grâu, entitatea va relua ajustarea pentru depreciere la venituri:

300 lei	3945 „Ajustări pentru deprecierea	=	7814 „Venituri din ajustări pentru	300 lei

	produselor finite”		deprecierea activelor circulante”	

Dacă entitatea nu ar fi avut posibilitatea să valorifice grâul depreciat, atunci ea ar fi trebuit să recunoască o ajustare pentru depreciere la nivelul sumei de 700 lei (2 tone x 350 lei/tonă).

Ajustarea pentru depreciere se reflectă în contabilitate astfel:

700 lei	6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	3945 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite”	700 lei

Cu ocazia valorificării grâului, entitatea va relua ajustarea pentru depreciere la venituri:

700 lei	3945 „Ajustări pentru deprecierea produselor finite”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	700 lei

Exemplu:

Entitatea Ponaliment are ca obiect de activitate comerțul cu amănuntul. În cursul anului 2010, aceasta a achiziționat zahăr, existând în stoc la 31 decembrie 2010 o cantitate de 450 kg. Prețul de vânzare cu amănuntul este de 2,40 lei/kg.

La data de 31 decembrie 2010, valoarea de inventar (valoarea realizabilă netă) este de 2,60 lei/kg. Până la data aprobării situațiilor financiare, entitatea a vândut 300 kg de zahăr, valoarea realizabilă netă fiind de 2,30 lei/kg.

Ca urmare a aplicării principiului prudenței, entitatea nu va recunoaşte la 31 decembrie 2010 un venit datorită creşterii valorii realizabile nete. Evoluția prețului zahărului pe piață este considerat un eveniment ulterior datei bilanțului. Având în vedere diminuarea valorii realizabile nete în perioada dintre 31 decembrie 2010 şi data aprobării situațiilor financiare, entitatea va recunoaşte o ajustare pentru depreciere la nivelul sumei de 45 lei (450 kg x 0,10 lei/kg).

Ajustarea pentru depreciere se reflectă în contabilitate, la 31 decembrie 2010, astfel:

45 lei	6814 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante”	=	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	45 lei

Cu ocazia vânzării zahărului, entitatea va relua ajustarea pentru depreciere la venituri:

45 lei	397 „Ajustări pentru deprecierea mărfurilor”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	45 lei

6.4. Principiul independenței exercițiului

Principiul independenței exercițiului are în vedere alocarea cheltuielilor şi a veniturilor la exercițiul financiar de care acestea sunt legate, indiferent de data încasării veniturilor sau de data plății cheltuielilor.

Exercițiul financiar se desfăşoară pe parcursul a 12 luni şi se suprapune cu anul calendaristic. Fac **excepție** de la această regulă:

- entitățile care **se constituie** în cursul exercițiului pentru care durata exercițiului financiar este dată de numărul lunilor de funcționare până la sfârşitul anului; şi
- entitățile care îşi **încetează activitatea** în cursul exercițiului, pentru care durata exercițiului financiar este dată de numărul lunilor de funcționare de la începutul anului până la încetarea activității.

Astfel, în conturile de venituri se vor evidenția şi creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 “Clienți - facturi de întocmit”), iar în conturile de cheltuieli sau bunuri se vor evidenția datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 “Furnizori - facturi nesosite”).

Entitățile trebuie să aibă la bază documente care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

Exemplu:

În luna decembrie 2010, entitatea Softis a înregistrat următoarele tranzacții:

- la data de 02 decembrie 2010, a emis factura de chirie către un terț şi a încasat creanța în sumă de 6.000 lei, aceasta reprezentând chiria pentru lunile decembrie 2010, ianuarie 2011 şi februarie 2011;
- la data de 21 decembrie 2010, a primit mărfuri pe baza avizului de însoțire la costul de 10.000 lei de la o entitate înregistrată în scopuri de TVA, factura urmând a fi primită la data de 11 ianuarie 2011;
- la data de 24 decembrie 2010, a vândut entității Beta produse finite la prețul de vânzare de 3.000 lei, TVA 24%, factura urmând a fi întocmită la data de 13 ianuarie 2011.

Care sunt înregistrările contabile efectuate de entitatea Softis?

- emiterea facturii de chirie la 02 decembrie 2010:

6.000 lei	4111 Clienți	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii	2.000 lei
			472 Venituri înregistrate în avans	4.000 lei

- înregistrarea mărfurilor primite pe baza avizului de însoțire la 21 decembrie 2010:

10.000 lei	371 Mărfuri	=	408 Furnizori - facturi nesosite	12.400 lei
2.400 lei	4428 TVA neexigibilă			

- înregistrarea vânzării produselor finite la 24 decembrie 2010:

3.720 lei	418 Clienți - facturi de întocmit	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	3.000 lei
			4428 TVA neexigibilă	720 lei

6.5. Principiul evaluării separate a elementelor de active şi de datorii

Principiul are în vedere faptul că, la reflectarea mişcării elementelor de active şi de datorii şi la întocmirea situațiilor financiare, componentele elementelor de active sau de datorii trebuie să fie evaluate separat.

Exemplu:

Entitatea Mistinema achiziționează mărfuri de la furnizori externi în vederea realizării obiectului de activitate. În cursul lunii noiembrie 2010, primeşte conform facturii externe mărfuri în valoare de 20.000 €, cursul valutar din ziua în care s-a efectuat tranzacția fiind de 4,23 lei/€. Factura este scadentă la data de 25 ianuarie 2011.

La data de 31 decembrie 2010, cursul valutar de închidere este de 4,28 lei/€.

La ce valoare vor fi prezentate în Bilanț mărfurile şi datoria către furnizor?

În bilanțul entității, mărfurile vor fi prezentate la valoarea de 84.600 lei (20.000 € x 4,23 lei/€), iar datoria față de furnizorul extern la nivelul sumei de 85.600 lei (20.000 € x 4,28 lei/€), utilizându-se pentru aceasta din urmă cursul de închidere de 4,28 lei/€.

Astfel, aplicarea principiului evaluării separate a elementelor de active şi de datorii a dus la prezentarea în bilanț a unor valori separate pentru mărfuri şi pentru datoria față de furnizorul extern.

Aplicarea principiului poate fi regăsită şi la înscrierea în conținutul bilanțului a elementelor care reprezintă creanțe şi datorii ale entității față de aceeaşi persoană juridică sau fizică.

6.6. Principiul intangibilității

Principiul intangibilității are în vedere faptul că bilanțul de deschidere pentru fiecare exercițiu financiar trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al exercițiului financiar precedent

În cazurile în care ați depistat existența unor erori la întocmirea situațiilor financiare ale exercițiilor precedente (bilanț, cont de profit şi pierdere), corectarea acestora trebuie să o efectuați prin înregistrări contabile ale exercițiului curent, pe seama rezultatului reportat. În acest caz, nu se consideră că ați încălcat principiul intangibilității.

Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată numai de la începutul unui exercițiu financiar. **Nu** sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.

Atenție! Nu încercați să corectați erorile prin întocmirea unui nou bilanț care să-l înlocuiască pe cel întocmit cu erori aprobat şi depus.

Exemplu:

În iunie 2011, entitatea Dorado a apelat la o altă firmă de contabilitate, nemulțumită fiind de serviciile primite până în acel moment. La efectuarea unui control asupra evidenței contabile aferentă anului 2010, s-a constatat că o factură de la un furnizor de publicitate emisă la 10 august 2010 în valoare 7.000 lei, TVA 24% nu a fost înregistrată în contabilitate.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

Având în vedere faptul că situațiile financiare aferente exercițiului financiar 2010 au fost întocmite şi depuse la AFP, aplicarea principiului intangibilității presupune înregistrarea facturii pe seama rezultatului reportat:

7.000 lei	117 Rezultat reportat	=	401 Furnizori	8.680 lei
1.680 lei	4426 TVA deductibilă			

6.7. Principiul necompensării

Principiul necompensării are în vedere faptul că entitatea nu trebuie să efectueze nicio compensare între elementele de active şi de datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli

Aplicarea principiului nu trebuie să fie înțeleasă ca o interdicție în ce priveşte efectuarea eventualelor compensări între creanțele şi datoriile entității față de acelaşi partener de afaceri. Entitatea poate să efectueze compensarea repectând prevederile legale, numai după ce a efectuat înregistrările în contabilitate a veniturilor şi a cheltuielilor care au rezultat ca urmare a constituirii creanțelor şi datoriilor.

Atenție! Nu efectuați compensări ale creanțelor şi datoriilor față de acelaşi partener de afaceri în contabilitatea dumneavoastră dacă nu există şi acordul acestuia potrivit prevederilor legale. Documentul care stă la baza acestor compensări este ordinul de compensare.

Exemplu:

La data de 31 decembrie 2010, entitatea Polistar are o creanță de 40.000 lei şi o datorie de 35.000 lei față de entitatea Bilopa.

În bilanțul care se va întocmi de către entitatea Polistar, atât creanța, cât şi datoria vor fi prezentate în elemente-rânduri separate, deşi se referă la aceeaşi entitate.

Dacă potrivit acordului celor două entități, până la data de 31 decembrie 2010, ar fi fost întocmit un ordin de compensare a creanței cu datoria, atunci în bilanțul întocmit de către entitatea Polistar ar fi fost prezentată numai o creanță de 5.000 lei față de cealaltă entitate. În bilanțul întocmit de către entitatea Bilopa, ar fi fost prezentată numai datoria de 5.000 lei față de entitatea Polistar.

În cazul unui schimb de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoatere din evidență şi cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratamentul contabil este similar şi în cazul prestărilor reciproce de servicii.

Exemplu:

Entitatea Gama are ca obiect de activitate construirea de locuințe. Pentru a începe lucrările la un nou proiect, aceasta cedează 4 apartamente evaluate fiecare la prețul de vânzare de 150.000 lei în schimbul dobândirii unui teren de 3.000 m^2.

Care este tratamentul contabil corespunzător?

Chiar dacă din punct de vedere juridic există noțiunea de "Contract de schimb", din punct de vedere contabil entitatea Gama trebuie să înregistreze vânzarea celor 5 apartamente şi achiziția terenului. Astfel, înregistrările contabile pot fi sintetizate astfel:

- vânzarea apartamentelor:

744.000 lei	4111 Mărfuri	=	701 Venituri din vânzarea produselor finite	600.000 lei
			4427 TVA colectată	144.000 lei

- achiziția terenului:

600.000 lei	2111 Terenuri	=	404 Furnizori de imobilizări	744.000 lei
144.000 lei	4426 TVA deductibilă			

6.8. Principiul prevalenței economicului asupra juridicului

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului are în vedere faptul că prezentarea valorilor elementelor componente ale situațiilor financiare se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate şi nu numai de forma juridică a tranzacției sau a operațiunii raportate.

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului mai este cunoscut în literatura de specialitate şi sub denumirea de prevalența realității în fața formei sau prevalența substanței în fața formei.

Potrivit acestui principiu, entitatea trebuie **să recunoască** în situațiile sale financiare acele elemente care răspund cerințelor de utilitate în cadrul activităților desfăşurate, chiar şi atunci când entitatea **nu este proprietară** asupra acestora.

De regulă, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții şi forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

În continuare sunt prezentate o serie de exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului:

- încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;
- încadrarea reducerilor acordate/primite la reduceri comerciale sau financiare;
- încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație;
- recunoaşterea veniturilor/cheltuielilor în contul de profit şi pierdere sau ca venituri în avans/cheltuieli în avans;
- încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt;
- recunoaşterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare.

Exemplu:

Entitatea ABC a încheiat un contract de leasing financiar pentru achiziționarea unui autoturism, a cărui valoare este de 60.000 lei. În depozitul entității se află materiale primite spre păstrare şi prelucrare de la o altă entitate în valoare de 15.000 lei.

Din punct de vedere juridic, autoturismul achiziționat în baza contractului de leasing financiar **nu** este în proprietatea locatarului (entitatea ABC), ci aparține locatorului (societatea de leasing). Potrivit clauzelor din contractul de leasing, riscurile şi avantajele legate de autoturism aparțin însă

locatarului. Astfel, din punct de vedere economic, autoturismul va fi înregistrat în situaţiile financiare ale entităţii ABC.

Din punct de vedere juridic, materialele primite spre păstrare şi prelucrare nu sunt în proprietatea entităţii ABC, ele aparţinând altei entităţi. Potrivit clauzelor din contractul încheiat, riscurile şi avantajele legate de aceste materiale aparţin proprietarului. Din punct de vedere economic, valoarea materialelor primite spre păstrare şi prelucrare nu se va înregistra în situaţiile financiare ale entităţii ABC.

6.9. Principiul pragului de semnificaţie

Principiul pragului de semnificaţie are în vedere faptul că elementele de natura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor şi cheltuielilor vor fi prezentate în conţinutul bilanţului şi contului de profit şi pierdere în cadrul unor elemente-rânduri separate dacă valoarea acestora este semnificativă.

Acest principiu poate fi aplicat numai de către entităţile care întocmesc situaţii financiare anuale. El nu poate fi aplicat de către entităţile care întocmesc situaţii financiare anuale simplificate.

La întocmirea situaţiilor financiare, elementele componente ale bilanţului şi ale contului de profit şi pierdere care sunt precedate de cifre arabe pot fi combinate dacă:

- acestea reprezintă o sumă nesemnificativă; sau
- o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, condiţia fiind ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative la situaţiile financiare.

Caracteristicile „semnificativ" şi „nesemnificativ" atribuite unei informaţii au la bază pragul de semnificaţie determinat de către profesionistul contabil ca urmare a aplicării raţionamentului profesional. **Pragul de semnificaţie** al unei informaţii reflectă modul în care omisiunea acesteia sau prezentarea ei eronată influenţează deciziile luate de către utilizatorii situaţiilor financiare.

Semnificaţia unei informaţii este legată de relevanţa acesteia.

Relevanţa unei informaţii este dată de utilitatea acesteia pentru fundamentarea unor decizii de către utilizatorii situaţiilor financiare.

Sunt situaţii în care relevanţa informaţiei este asigurată de cunoaşterea naturii informaţiei. Semnificaţia informaţiei este diferenţiată de la o entitate la alta. Astfel, o detaliere a unor elemente componente ale situaţiilor financiare poate fi relevantă pentru o entitate şi nerelevantă pentru o altă entitate.

Potrivit practicilor existente în cadrul firmelor de audit, au fost determinate o serie de **limite** cunoscute sub denumirea de **prag de semnificaţie**, după cum urmează:

- venituri şi cheltuieli: 0,5% - 1% din rulajul total al acestora;
- active şi datorii: 2% - 5% din soldul conturilor existent la data analizei;
- elemente cu influenţă asupra rezultatului financiar: 2% - 5% din rulajul total al acestora;
- ponderea unui element în total active sau datorii: 1% - 2% din soldul contului corespunzător activului sau datoriei.

Procentele prezentate mai sus trebuie să fie considerate numai cu titlu orientativ, deoarece pragul de semnificaţie este determinat în ultimă instanţă de profesionistul contabil care întocmeşte situaţiile financiare.

Aplicarea principiului pragului de semnificaţie are în vedere consecvenţa entităţii în prezentarea elementelor în conţinutul situaţiilor financiare. Astfel, pot exista situaţii în care, în conţinutul bilanţului, a existat o informaţie semnificativă în perioada precedentă şi există o informaţie nesemnificativă în perioada curentă. Prezenţa informaţiei nesemnificative în perioada curentă este impusă numai de asigurarea comparabilităţii informaţiilor.

6.10. Abateri de la principiile contabile

Abaterile de la principiile contabile general acceptate pot fi efectuate în cazuri excepţionale, condiţia fiind ca abaterea să asigure o prezentare mai fidelă a realităţii din cadrul entităţii prin intermediul informaţiei contabile. Trebuie să prezentaţi în notele explicative la situaţiile financiare orice **abateri** de la principiile contabile, împreună cu **motivele** care le-au determinat şi cu **evaluarea** efectului abaterii asupra valorilor corespunzătoare elementelor din situaţiile financiare.

Cazurile de abatere de la principiile contabile sunt întâlnite foarte rar în practică. Atunci când pentru prezentarea unei anumite situaţii din cadrul entităţii apare ca necesară abaterea de la principiile

contabile, vă recomandăm ca înainte de a lua decizia să insistaţi asupra analizei acesteia şi să cercetaţi dacă în situaţia dată aveţi de-a face cu un număr insuficient de informaţii.

7. Evaluarea la inventar şi prezentarea elementelor în situaţiile financiare

Pentru întocmirea situaţiilor financiare, entităţile trebuie să procedeze la inventarierea şi evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii. Acestea se reflectă şi se evaluează la valoarea contabilă, ajustată cu rezultatele inventarierii.

Entităţile trebuie să ţină cont de reglementările contabile aplicabile (OMFP 3055/2009) şi de normele privind organizarea şi efectuarea inventarierii (OMFP 2861/2009).

Atenţie!!! Conducerea fiecărei entităţi trebuie să stabilească proceduri proprii de inventariere. În vederea desfăşurării în bune condiţii a operaţiunilor de inventariere şi evaluare, în comisiile de inventariere vor fi numite persoane cu pregătire corespunzătoare, tehnică şi economică, cunoscătoare a domeniului de activitate.

Evaluarea elementelor de active şi de datorii, cu ocazia inventarierii, are la bază **valoarea de inventar** a acestora. La stabilirea valorii de inventar a bunurilor se va aplica principiul prudenţei, potrivit căruia se va ţine seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor sau pierderilor de valoare. Inventarierea activelor şi datoriilor presupune în afara recensământului acestora (numărare, cântărire, măsurare) şi determinarea valorilor de inventar corespunzătoare.

Dacă pentru elemente de natura activelor înregistrate la cost, constatăm că valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, atunci vom recunoaşte ajustări pentru depreciere, elementele respective fiind înregistrate în continuare la valoarea lor de intrare.

7.1. Evaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale la data bilanţului

Imobilizările corporale şi necorporale trebuie să fie evaluate la valoarea de inventar, stabilită în funcţie de utilitatea bunului, starea acestuia şi de preţul pieţei. Diferenţele constatate **în minus** între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă se înregistrează în contabilitate ca o:

- amortizare suplimentară (dacă deprecierea este ireversibilă); sau
- ajustare pentru depreciere (atunci când deprecierea este reversibilă).

Imobilizările achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric trebuie să fie prezentate în situaţiile financiare utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacţiei.

Mai multe detalii legate de deprecierea imobilizărilor găsiţi în secţiunea "Deprecierea imobilizărilor corporale" din prima parte a acestui material.

7.2. Evaluarea stocurilor la data bilanţului

Activele de natura stocurilor se evaluează la valoarea contabilă, mai puţin ajustările pentru depreciere constatate. Fac obiectul evaluării şi stocurile în curs de execuţie, precum şi stocurile fără mişcare. În cazul în care valoarea contabilă a stocurilor este mai mare decât valoarea de inventar, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin constituirea unei ajustări pentru depreciere.

Prin valoare realizabilă netă a stocurilor se înţelege preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, atunci când este cazul, şi costurile estimate necesare vânzării.

Stocurile achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la cost istoric trebuie să fie prezentate în situaţiile financiare utilizând cursul de schimb valutar de la data efectuării tranzacţiei.

Mai multe detalii legate de deprecierea stocurilor găsiţi în secţiunea "Contabilitatea stocurilor".

7.3. Evaluarea creanţelor la data bilanţului

Evaluarea la inventar a creanţelor se face la valoarea probabilă de încasare. Diferenţele constatate în minus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă a creanţelor se înregistrează pe seama ajustărilor pentru deprecierea creanţelor. De asemenea, pentru creanţele incerte, se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Creanţele exprimate în valută trebuie să fie evaluate şi prezentate în situaţiile financiare utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de BNR valabil la data încheierii exerciţiului financiar. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb comunicat de BNR de la data înregistrării creanţelor în valută sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate şi cursul

de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează, la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru creanțele exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile rezultate se înregistrează la alte venituri sau la alte cheltuieli financiare, după caz.

7.4. Evaluarea datoriilor la data bilanțului

Evaluarea la inventar a datoriilor se face la valoarea lor probabilă de plată. Diferențele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea contabilă a datoriilor se înregistrează pe seama elementelor corespunzătoare de datorii.

Datoriile exprimate în valută trebuie să fie evaluate şi prezentate în situațiile financiare utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de BNR valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb comunicat de BNR de la data înregistrării datoriilor în valută sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate şi cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează, la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

Pentru datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile rezultate se înregistrează la alte venituri sau la alte cheltuieli financiare, după caz.

7.5. Evaluarea disponibilităților şi a investițiilor la data bilanțului

Disponibilitățile băneşti, cecurile, cambiile, biletele la ordin, scrisorile de garanție, acreditivele, ipotecile, precum şi alte valori aflate în casieria unităților se prezintă în bilanț la valoarea acestora.

Disponibilitățile băneşti şi alte valori similare în valută se evaluează în bilanț la cursul de schimb valutar comunicat de BNR valabil la data încheierii exercițiului financiar.

Înscrierea în listele de inventariere a mărcilor poştale, a timbrelor fiscale, tichetelor de călătorie, bonurilor cantități fixe, a biletelor de spectacole, de intrare în muzee, expoziții şi altele asemenea se face la valoarea lor nominală. În cazul unor bunuri de această natură depreciate sau fără utilizare se constituie ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen scurt (acțiuni şi alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se evaluează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Titlurile pe termen lung (acțiuni şi alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare.

Disponibilitățile şi alte elemente asimilate trebuie să fie evaluate şi prezentate în situațiile financiare utilizând cursul de schimb valutar, comunicat de BNR valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar constatate se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

În perioada dintre data întocmirii situațiilor financiare şi data aprobării şi depunerii acestora pot să apară o serie de evenimente care oferă informații suplimentare referitoare la elementele componente ale situațiilor financiare față de cele cunoscute la data bilanțului. Aceste informații suplimentare trebuie să fie valorificate în sensul ajustării valorilor elementelor pentru ca valorile obținute să reflecte realitatea din cadrul entității.

8. Corectarea erorilor contabile

Erorile constatate în contabilitate se pot referi la exercițiul financiar curent sau la exercițiile financiare precedente. Corectarea erorilor se efectuează la data constatării lor.

Erorile din perioadele anterioare sunt omisiuni şi declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din greşeala de a utiliza, sau de a nu utiliza, informații credibile care:

a) erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise;
b) ar fi putut fi obținute în mod rezonabil şi luate în considerare la întocmirea şi prezentarea acelor situații financiare anuale.

Astfel de erori includ efectele greşelilor matematice, greşelilor de aplicare a politicilor contabile, ignorării sau interpretării greşite a evenimentelor şi fraudelor.

Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar **curent** se efectuează pe seama contului de profit şi pierdere. Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roşu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă şi programele informatice utilizate.

Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare **precedente** se efectuează pe seama rezultatului reportat. Erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează pe seama rezultatului reportat. Totuşi, acestea pot fi corectate şi pe seama contului de profit şi pierdere. Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu, se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.

În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

2. Contul de profit şi pierdere

Cheltuielile recunoscute în conținutul situațiilor financiare sunt clasificate fie în funcție de natura acestora, fie în funcție de destinația lor în cadrul entității, astfel încât informațiile furnizate să fie cât mai credibile şi mai relevante.

Atunci când entitatea a optat pentru clasificarea cheltuielilor după „**natură**", acestea sunt cumulate conform naturii lor şi nu sunt structurate în funcție de destinațiile din cadrul entității (cheltuieli cu materii prime, cheltuieli cu beneficiile angajaților, cheltuieli cu amortizarea etc.). De altfel, această metodă este preferată în practică de majoritatea entităților.

Atunci când entitatea a optat pentru clasificarea cheltuielilor după „**destinație**", acestea sunt prezentate ca fiind componente ale costului vânzărilor, costurilor de distribuție sau costurilor administrative. De multe ori, această metodă oferă informații mai relevante pentru utilizatori, însă necesită alocări arbitrare a cheltuielilor şi utilizarea raționamentului profesional.Se oferă următorul exemplu de clasificare utilizând metoda funcției cheltuielilor:

Exemplu:

Întocmiți Situația rezultatului global, clasificând cheltuielile după natură şi destinație, având în vedere următoarele informații:

Elemente	***Sume***
Cheltuieli cu materiile prime	20.000 lei
Cheltuieli cu mărfurile	100.000 lei
Cheltuieli cu dobânzile	10.000 lei
Cheltuieli cu energia şi apa, din care:	10.000 lei
- în secțiile de producție;	8.000 lei
- în clădirea administrativă;	2.000 lei
Cheltuieli cu salariile, din care:	300.000 lei
- pentru personalul direct productiv;	160.000 lei
- pentru personalul administrativ;	80.000 lei
- pentru personal din desfacere;	60.000 lei
Cheltuieli cu amortizarea, din care:	20.000 lei
- cheltuieli cu amortizarea utilajelor şi a secțiilor de producție;	16.000 lei
- cheltuieli cu amortizarea clădirii administrative;	4.000 lei
Venituri din vânzarea produselor finite	460.000 lei
Venituri din vânzarea mărfurilor	200.000 lei

OMFP 3055

Cifra de afaceri netă (rd. 02 + 03 - 04 + 05 + 06)	01
Producția vândută (ct. 701 + 702+ 703 + 704 + 705 + 706 + 708)	02
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03
Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04
Venituri din dobânzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general și care mai au în derulare contracte de leasing (ct. 766*)	05
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct. 7411)	06

Aplicație:

Determinați valoarea indicatorului *Cifra de afaceri netă,* pe baza următoarelor informații:

- venituri din vânzarea mărfurilor 1.000 lei;
- reduceri comerciale acordate 100 lei;
- venituri din dobânzi 45 lei;
- venituri din provizioane pentru litigii 70 lei;
- venituri din servicii prestate 110 lei;
- venituri din studii şi cercetări 100 lei;
- variația stocurilor (sold debitor) 200 lei;
- venituri din reluarea pierderilor privind deprecierea terenurilor 50 lei;
- venituri din chirii 150 lei;
- venituri din vânzarea semifabricatelor 300 lei;
- venituri din exproprierea terenurilor 700 lei;
- venituri din vânzarea clădirilor 250 lei;
- venituri din subvenții aferente cifrei de afaceri nete 100 lei;
- venituri din producția de imobilizări necorporale 550 lei.

APLICAȚII:

1. Se dau următoarele informații (în lei):

Rulaj debitor clienți (inclusiv TVA) 99.960; cheltuieli cu amortizarea 13.510; materii prime (sold inițial) 4.100; ieşiri de produse finite la cost de producție 75.800; subvenții din exploatare aferente cifrei de afaceri 4.700; venituri din sconturi primite 5.300; cheltuieli cu impozitul pe profit 2.710; achiziții de materii prime 23.850 (exclusiv TVA); obținerea de produse finite la cost de producție 81.400; cheltuieli cu ajustarea pentru deprecierea titlurilor de plasament 1.800; materii prime (sold final) 5.320; datorii salariale (sold inițial) 6.100; salarii plătite 19.800; cheltuieli cu serviciile prestate de terți 2.370; datorii salariale (sold final) 5.000.

Calculați cifra de afaceri netă şi rezultatul din exploatare.

2. Se dau următoarele informații (în lei):

Venituri din subvenții de exploatare 15.500 (din care 9.500 pentru cifra de afaceri, iar restul pentru cheltuielile cu dobânda); cheltuieli cu amortizarea 11.200; venituri din exploatare privind provizioanele 5.200; produse finite (sold inițial) 5.500; mărfuri (sold inițial) 2.700; cheltuieli cu sconturile acordate 8.100; achiziții de mărfuri 41.500; cheltuieli cu telecomunicațiile 7.800; venituri din vânzarea produselor finite la preț de vânzare de 105.000; cheltuieli cu dobânzile 6.600; produse finite (sold final) 3.700; venituri din prestări de servicii 14.700; mărfuri (sold final) 4.100; valoarea contabilă a activelor cedate 45.000; venituri din cedarea activelor 21.500; amortizarea cumulată a imobilizărilor cedate 17.000, venituri din vânzarea mărfurilor 60.000.

Care este valoarea cifrei de afaceri nete şi a rezultatului din exploatare?

3. O societate prezintă în contul de rezultate după natură următoarele informații: venituri din vânzări 60.000 u.m., venituri din producția stocată 10.000 u.m., cheltuieli cu materii prime 20.000 u.m., cheltuieli cu salarii 15.000 u.m., cheltuieli cu amortizarea 10.000 u.m., cheltuieli cu combustibil şi energie 5.000 u.m.

Firma are un manager care are salariul de 2.000 u.m. şi 13 salariați cu salarii egale: 9 salariați pentru activitatea de producție, 2 salariați pentru activitatea de distribuție şi 2 salariați pentru serviciile

administrative, în ceea ce priveşte amortizarea, 70% este pentru producţie, 20% este pentru distribuţie şi 10% este pentru administraţie. Din cheltuielile cu combustibil şi energie, 4.000 u.m. sunt pentru producţie, 500 u.m. sunt pentru administraţie şi 500 u.m. sunt pentru distribuţie.

Întocmiţi contul de profit şi pierdere cu clasificarea chletuielilor pe funcţii.

4. Contabilul societăţii ABC a demisionat, iar contul de profit şi pierdere următor a fost întocmit de noul contabil, care are mai puţină experienţă. Dispuneţi de următoarele informaţii referitoare la această societate:

Informaţii	**Valori**
Vânzări	450.000
Salarii de producţie indirecte	12.000
Utilităţi	15.000
Salarii de producţie directe	90.000
Amortizări echipamente de producţie	21.000
Materii prime achiziţionate	159.000
Amortizarea echipamentului de vânzare	18.000
Asigurare	4.000
Chiria pentru fabrică	50.000
Salarii pentru distribuţie şi administraţie	32.000
Costuri de publicitate	75.000
Pierdere	26.000

Până în prezent, firma a avut profit în fiecare perioadă, motiv pentru care se cere să verificaţi modul de întocmire a contului de profit şi pierdere (după funcţii şi după natură).

Informaţii suplimentare:

a) 60% dintre utilităţi şi 75% din asigurare sunt pentru fabrică, restul sunt pentru activităţi administrative şi de distribuţie;
b) stocurile se prezintă astfel:

Informaţii	**01.01**	**31.12**
Stoc de materii prime	8.000	27.000
Stoc de producţie în curs de execuţie	16.000	21.000
Stoc de produse finite	40.000	60.000

c) o parte de 80% din chirie corespunde producţiei.

Explicaţi erorile identificate în CPP prezentat.

2. Evenimente ulterioare datei bilanțului

O entitate trebuie să își ajusteze situațiile financiare, în funcție de evenimentele ulterioare datei bilanțului. Cunoașterea acestei date de către utilizatori este importantă, având în vedere că situațiile financiare **nu** reflectă evenimentele ulterioare acestui moment.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acelea care au loc între data bilanțului și data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise, chiar dacă acele evenimente au loc după anunțarea publică a profitului sau a altor informații financiare relevante pentru utilizatori. Evenimentele pot fi atât favorabile, cât și nefavorabile și sunt structurate în două categorii:

- evenimente care **ajustează** situațiile financiare (cele care oferă indicații despre condițiile existente la data bilanțului); și
- evenimente care **nu ajustează** situațiile financiare (cele care oferă indicații despre condițiile apărute ulterior datei bilanțului).

De multe ori, situațiile financiare ale unei entități trebuie să fie aprobate de către acționarii săi, după ce acestea au fost emise. În aceste cazuri, se consideră că situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise la data emiterii lor și nu la data la care acționarii le aprobă.

Exemplu:

Conducerea entității Adacris definitivează proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar cu închidere la 31 decembrie 2009 la data de 16 februarie 2010. La data de 13 martie 2010, consiliul de administrație analizează situațiile financiare și le autorizează în vederea emiterii. Entitatea își anunță în mod public profitul obținut și o serie de indicatori financiari pe 15 martie 2010. Situațiile financiare sunt puse la dispoziția acționarilor la data de 8 aprilie 2010. La adunarea generală a acționarilor, care s-a organizat la data de 8 mai 2010, participanții au aprobat situațiile financiare, iar la data de 11 mai 2010 acestea au fost depuse la ONRC.

Care este data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise?

În unele cazuri, situațiile financiare trebuie să fie prezentate de către conducerea entității unui consiliu de supraveghere (alcătuit din persoane fără putere executivă) pentru a fi aprobate. Se consideră că situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise atunci când managementul entității a autorizat emiterea lor către consiliul de supraveghere.

Exemplu:

La data de 11 februarie 2010, conducerea entității Brasal a definitivat proiectul situațiilor financiare pentru exercițiul financiar cu închidere la 31 decembrie 2009. La data de 6 martie 2010, situațiile financiare au fost autorizate de către managementul entității pentru a fi înainte consiliului de supraveghere, alcătuit din cenzori și din reprezentanți ai angajaților.

Consiliul de supraveghere a aprobat situațiile financiare la data de 11 martie 2010, iar la data de 18 martie 2010 situațiile financiare au fost puse la dispoziția acționarilor **și** a celor interesați. La adunarea generală a acționarilor, care s-a organizat la data de 5 aprilie 2010, participanții au aprobat situațiile financiare, iar la data de 13 aprilie 2010 acestea au fost depuse la ONRC.

Care este data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise?

În continuare voi prezenta o serie de evenimente ulterioare datei bilanțului care **ajustează** situațiile financiare, în sensul ajustării valorilor recunoscute sau al recunoașterii unor elemente care nu au fost recunoscute inițial:

- descoperirea unor erori sau fraude din cauza cărora situațiile financiare au fost întocmite în mod eronat;
- determinarea ulterior datei bilanțului a costului activelor dobândite sau a sumelor obținute din vânzarea înainte de data bilanțului a activelor;
- soluționarea ulterior datei bilanțului a unui litigiu care confirmă că entitatea are o obligație prezentă la data bilanțului (entitatea ajustează provizionul recunoscut anterior pentru acest litigiu sau recunoaște un nou provizion);

- obținerea, ulterior datei bilanțului, a unor informații care indică faptul că un activ a fost depreciat la data bilanțului sau că valoarea pierderii din depreciere recunoscută anterior trebuie să fie ajustată.

De regulă, dacă se întâmplă ca un client să intre în faliment ulterior datei bilanțului, este foarte probabil ca la data bilanțului să fi existat deja o pierdere aferentă creanței comerciale respective, iar entitatea va trebui să ajusteze valoarea contabilă a acestora.

Exemplu:

La data de 31.12.2009, entitatea Brasal avea de încasat creanțe de la trei clienți de-ai săi.

Client	Creanța	Probabilitate de încasare
Adacris	5.000 lei	100%
Armonie	4.000 lei	80%
Milo	8.000 lei	60%

La data de 5 februarie 2010, clientul Milo intră în stare de faliment, iar entitatea estimează că va putea recupera doar 20% din valoarea creanței existente la data bilanțului. Data la care situațiile financiare au fost autorizate pentru a fi emise este 20 martie 2010.

Prezentați situația creanțelor, având în vedere evenimentele ulterioare datei bilanțului.

În cazul stocurilor, pentru a stabili valoarea realizabilă netă la data bilanțului, se poate ține cont de sumele obținute efectiv din vînzarea stocurilor ulterior datei bilanțului.

Exemplu:

În luna decembrie 2009, entitatea Adacris prezintă următoarele informații legate de mișcarea stocurilor de mărfuri:

	Cantitate (kg)	Cost achiziție (lei)	Preț vânzare (lei)
Stoc inițial	780	36	
Achiziții:			
4.12	360	39	
15.12	315	42	
28.12	300	45	
Vânzări			
9.12	405		42
17.12	360		39
30.12	315		36

La sfârşitul anului 2009, entitatea a evaluat stocurile la costul de achiziție, fără să țină cont de posibila depreciere a acestora. În acea perioadă, a intrat pe piață un concurent cu o politică de prețuri agresivă, ceea ce a condus la o reducere semnificativă a prețurilor practicate pe piață.

În luna ianuarie 2010 (ulterior datei bilanțului), vânzările se prezintă astfel:

Data	Cantitate (kg)	Preț vânzare (lei)
10.01	270	33
15.01	225	30
20.01	150	27
25.01	30	24

Cheltuielile de distribuție reprezintă 10% din prețul de vânzare.

Care este valoarea stocului recunoscută în Bilanțul contabil aferent exercițiului financiar cu închidere la 31.12.2009, ştiind că entitatea aplică metoda FIFO în evaluarea la ieşire a stocurilor?

Exemplu:

Entitatea Adacris s-a angajat, în baza unui contract încheiat, să achiziționeze lunar de la entitatea Brasal 2.000 de litri de lapte. La data de 28 noiembrie 2009, ca urmare a nerespectării obligațiilor contractuale de-a lungul unei perioade de 3 luni, entitatea Brasal a intentat un proces entității Adacris. La data de 31.12.2009, procesul este în curs de desfăşurare, însă se estimează că entitatea Brasal va primi despăgubiri la nivelul sumei de 15.000 lei.

La data de 25.02.2010, instanța a decis în favoarea entității Brasal şi a obligat entitatea Adacris să plătească daune de 21.000 lei. Data la care situațiile financiare ale ambelor entități au fost autorizate pentru a fi emise este 25 martie 2010.

Cele două entități vor ajusta situațiile financiare aferente exercițiului 2009?

Exemplu:

Entitatea Adacris este unic producător al salamului Mozaic. La data de 6 decembrie 2009, entitatea a fost dată în judecată de unii clienți care au fost internați în spital cu toxiinfecție alimentară, în urma consumului acestui produs. La data bilanțului, entitatea a fost declarată vinovată, însă nu a fost stabilit nivelul amenzii. Conducerea entității a estimat că amenda va fi de 27.000 lei şi a constituit un provizion pentru această sumă.

Totuşi, la data de 20 februarie 2010, dar înainte ca situațiile financiare să fi fost autorizate pentru a fi emise, a fost stabilită o amendă de 36.000 lei.

Situațiile financiare aferente exercițiului 2009 vor fi ajustate?

Situațiile financiare aferente exercițiului 2009 ar fi fost ajustate dacă data autorizării pentru emitere a situațiilor financiare era 10 februarie 2010?

Exemplu:

Entitatea Brasal a fost înființată în anul 2005. Până la 30 noiembrie 2009, toate creanțele față de clienți au fost încasate până la scadență. Totuşi, în ianuarie 2010, unul din clienți care îi datora entității Brasal suma de 600 de lei a devenit falimentar. La data de 31 decembrie 2009, soldul total al creanțelor entității Brasal era de 845.000 lei.

Situațiile financiare aferente exercițiului 2009 vor fi ajustate?

Exemplu:

În luna noiembrie 2009, entitatea Adacris a concediat 40 de salariați. În luna decembrie 2009, salariatii concediați în mod abuziv şi-au dau în judecată fostul angajator. Juriştii entității au estimat că vor trebui efectuate plăți compensatorii la nivelul sumei de 30.000 lei, deoarece în contractul colectiv de muncă este prevăzută plata compensatorie în astfel de cazuri. La 31.12.2009, situațiile financiare se prezintă astfel (sumele din a II-a coloană a tabelului):

Elemente	**31.12.2009**	**31.12.2009 (ajustat la 24.02.2010)**
Active imobilizate	200.000	200.000
Active circulante	60.000	60.000
Cheltuieli în avans	0	0
Datorii curente	80.000	80.000
Active curente nete	(20.000)	(20.000)
Total active – datorii curente	**180.000**	**180.000**
Dat pe termen lung	100.000	100.000
Provizioane	**30.000**	**70.000**
Venituri în avans	0	0
Capitaluri şi rezerve	50.000	10.000
Venituri din exploatare	175.000	175.000
Cheltuieli din exploatare	150.000	190.000
Cheltuieli cu provizioane	**30.000**	**70.000**
Alte cheltuieli de exploatare	120.000	120.000
Rezultatul exploatării	**25.000**	**(15.000)**

La data de 24.02.2010, entitatea pierde procesul şi trebuie să achite foştilor salariați suma de 70.000 lei.

Situațiile financiare aferente exercițiului 2009 vor fi ajustate?

O entitate nu trebuie să ajusteze valorile recunoscute în situațiile sale financiare pentru a reflecta evenimentele care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare.

În continuare voi prezenta o serie de evenimente ulterioare datei bilanțului care **nu ajustează** valorile recunoscute în situațiile financiare:

- situația în care începe un litigiu ulterior datei bilanțului, generat de evenimente ulterioare datei bilanțului, chiar dacă sentința va fi cunoscută până la data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise;
- reducerea valorii de piață a investițiilor deținute, apărută între data bilanțului şi data la care situațiile financiare sunt autorizate pentru a fi emise;
- chiar dacă o entitate declară dividendele între data bilanțului şi data la care situațiile financiare au fost autorizate pentru a fi emise, aceasta nu le va recunoaşte ca datorie la data bilanțului (dividendele vor fi prezentate în notele explicative).

Exemplu:

Entitatea Adacris este un furnizor curent de materiale de construcții al entității Brasal. La data de 31.12.2009, datoriile față de Adacris erau de 30.000 lei, termenul de plată al acestora fiind 20 ianuarie 2010. La data de 4 ianuarie 2010, entitatea Brasal achiziționează de la furnizorul său materiale la nivelul sumei de 45.000 lei, termenul de plată fiind de 30 de zile. La data de 18 ianuarie, entitatea Brasal achită entității Adacris suma de 30.000 lei, reprezentând creanțele aferente achizițiilor din luna decembrie.

Având în vedere că până la data de 4 februarie 2010 nu a fost achitată suma scadentă de 45.000 lei, entitatea Adacris a acționat în instanță entitatea Brasal, pe lângă creanța restantă pretinzându-se şi daune suplimentare la nivelul sumei de 10.000 lei.

Data la care situațiile financiare au fost autorizate pentru a fi emise este:

- pentru entitatea Adacris, 30 martie 2010;
- pentru entitatea Brasal, 5 aprilie 2010.

Avocații entității Adacris estimează că există o probabilitate de 90% de a câştiga procesul.

Cele două entități vor ajusta situațiile financiare aferente exercițiului financiar 2009?

Dividende

Dacă o entitate declară dividende deținătorilor de instrumente de capitaluri proprii după data bilanțului, entitatea nu va recunoşte aceste dividende ca datorie la data bilanțului.

Dacă sunt declarate dividende (cu alte cuvinte, dividendele sunt autorizate în mod corespunzător şi nu mai sunt la discreția entității) după data bilanțului, dar înainte de autorizarea situațiilor financiare în vederea emiterii, dividendele nu sunt recunoscute ca datorie la data bilanțului, deoarece nu îndeplinesc criteriile de datorie din IAS 37. Asemenea dividende sunt prezentate în note, conform IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare".

O entitate **trebuie să prezinte data** la care situațiile financiare au fost autorizate pentru depunere, precum şi cine a dat această autorizare. Dacă proprietarii entității sau alții au puterea de a modifica situațiile financiare după emitere, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

Dacă o entitate primeşte, ulterior datei bilanțului, informații despre condițiile ce au existat la data bilanțului, aceasta trebuie să actualizeze prezentările de informații ce se referă la aceste condiții, în lumina noilor informații.

Atunci când evenimentele ulterioare datei bilanțului care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale sunt semnificative, neprezentarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor. Astfel, o entitate trebuie să prezinte următoarele informații pentru fiecare categorie semnificativă de astfel de evenimente ulterioare datei bilanțului:

e) natura evenimentului; şi
f) o estimare a efectului financiar sau o mențiune conform căreia o astfel de estimare nu poate să fie efectuată.

3. Situația fluxurilor de trezorerie

Deşi contabilitatea de angajamente este conceptul de bază al contabilității, totuşi se face simțită nevoia existenței informațiilor atât de utile privind contabilitatea de trezorerie. Unele entități raportează profituri foarte mari care nu au însă corespondent pe măsură în trezorerie. Au existat numeroase cazuri de companii care deşi raportau profit, au falimentat.

Informații privind trezoreria entităților sunt disponibile în bilanțul contabil. Acesta prezintă situația trezoreriei entității la începutul şi la sfârşitul anului, dar nu şi cauzele care au determinat eventualul excedent sau deficit de trezorerie. Standardul care guvernează prezentarea informațiilor privind trezoreria entității este *IAS 7 Situațiile fluxurilor de trezorerie.*

Termeni cheie:

Numerarul	cuprinde disponibilitățile bănești şi depozitele la vedere.
Echivalente de numerar	investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.
Fluxurile de trezorerie	intrările sau ieşirile de numerar şi echivalente de numerar.
Activitățile de exploatare	principalele activități producătoare de venit ale entităților, precum şi alte activități care nu sunt activități de investiție sau finanțare.
Activitățile de investiție	constau în achiziționarea şi cedarea de active imobilizate şi de alte investiții, care nu sunt incluse în echivalentele de numerar.
Activitățile de finanțare	activități care au ca efect modificări ale dimensiunii şi compoziției capitalurilor proprii şi datoriilor entității.

Informațiile referitoare la fluxurile de trezorerie sunt folositoare la stabilirea capacității unei întreprinderi de a genera numerar şi echivalente de numerar şi dau posibilitatea utilizatorilor să dezvolte modele de evaluare şi comparare a valorii actualizate a fluxurilor de trezorerie viitoare ale diferitelor întreprinderi. De asemenea, aceste informații sporesc gradul de comparabilitate al raportării rezultatelor din exploatare între diferite întreprinderi, deoarece elimină efectele utilizării unor tratamente contabile diferite pentru aceleaşi tranzacții şi evenimente.

Echivalentele numerarului sunt păstrate, mai degrabă, în scopul îndeplinirii angajamentelor pe termen scurt, decât pentru investiții sau în alte scopuri. Pentru a califica un plasament drept echivalent de numerar, acesta trebuie să fie uşor convertibil într-o sumă prestabilită de numerar şi să fie supus unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii. Prin urmare, un plasament este, în mod normal, calificat drept echivalent de numerar doar atunci când are o scadență mică de, să zicem, trei luni sau mai puțin de la data achiziției.

În general, împrumuturile bancare sunt considerate activități de finanțare. Totuşi, în anumite țări, descoperirile de cont care sunt rambursabile la vedere fac parte integrantă din gestiunea numerarului unei întreprinderi. În aceste circumstanțe, descoperirile de cont sunt considerate ca o componentă a numerarului şi echivalentului de numerar. O caracteristică a acestor aranjamente bancare este faptul că soldul bancar fluctuează, deseori, între disponibil şi descoperit.

Situația fluxurilor de trezorerie trebuie să prezinte fluxurile de trezorerie din cursul perioadei, clasificate în activități de exploatare, investiție şi finanțare.

O entitate trebuie să raporteze fluxurile de trezorerie din activități de exploatare folosind:

(a) metoda **directă**, prin care sunt prezentate clasele principale de plăți şi încasări brute în numerar; sau
(b) metoda **indirectă**, prin care profitul net sau pierderea netă este ajustată cu efectele tranzacțiilor ce nu au natură monetară, amânările sau angajamentele de plăți sau încasări în numerar din exploatare trecute sau viitoare, şi elementele de venituri şi cheltuieli asociate cu fluxurile de trezorerie din investiții sau finanțări.

Atât dobânda plătită, cât şi dobânda şi dividendele încasate sunt clasificate de instituțiile financiare, de obicei, drept fluxuri de trezorerie din exploatare. Totuşi, nu există un consens privind clasificarea acestor fluxuri de trezorerie de către alte întreprinderi. Atât dobânda plătită, cât şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din exploatare, deoarece intră în determinarea profitului net sau a pierderii nete. Alternativ, dobânda plătită şi dobânda şi dividendele încasate pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare şi, respectiv, din investiție, deoarece ele reprezintă costuri ale atragerii surselor de finanțare sau a eficienței investițiilor. Dividendele plătite pot fi clasificate drept fluxuri de trezorerie din finanțare, deoarece reprezintă costuri ale atragerii resurselor de finanțare. Alternativ, dividendele plătite pot fi clasificate drept componentă a fluxului de numerar din activități de exploatare pentru a ajuta utilizatorii să determine capacitatea unei întreprinderi de a plăti dividende din fluxurile de trezorerie de exploatare.

Formulele de calcul pentru determinarea celor 3 fluxuri de trezorerie se prezintă astfel:

A. Activităţile de exploatare – metoda directă

*	Încasări de la clienţi	
–	Plăţi către furnizori şi salariaţi	
–	Plăţi reprezentând contribuţiile aferente salariilor	
+	Dobânzi şi dividende aferente activităţii de exploatare încasate	
–	Dobânzi şi dividende aferente exploatării plătite	
–	Impozit pe profit plătit	
–	Alte plăţi generate de activităţile de exploatare	
=	**Flux net de trezorerie din activităţile de exploatare (A)**	

B. Activităţile de investiţii

*	Încasări din vânzarea de imobilizări	
–	Plăţi privind imobilizările achiziţionate	
–	Acordarea de împrumuturi către alte entităţi	
+	Încasări din rambursarea împrumuturilor acordate altor entităţi	
+	Dobânzi şi dividende încasate	
–	Plăţi privind achiziţia de filiale, diminuate cu numerarul dobândit	
+	Încasări din cesiunea filialelor	
=	**Flux net de trezorerie din activităţile de investiţii (B)**	

C. Activităţile de finanţare

*	Încasări din emisiunea de acţiuni	
+	Încasări din contractarea de credite bancare	
+	Încasări din emisiunea de obligaţiuni	
–	Plăţi privind rambursările de credite	
–	Plăţi privind rambursarea obligaţiunilor	
–	Plăţi privind răscumpărarea acţiunilor proprii	
–	Plata obligaţiei privind leasingul financiar	
–	Dobânzi şi dividende plătite	
=	**Flux net de trezorerie din activităţile de finanţare (C)**	

Activităţile de exploatare – metoda indirectă

*	Rezultat înainte de impozit	
+	Cheltuieli cu amortizări, ajustări pentru depreciere şi provizioane	Cheltuieli şi venituri nemonetare
–	Venituri din reluarea ajustărilor pentru depreciere şi a provizioanelor	
+	Cheltuieli aferente diferenţelor de curs valutar nerealizate	
–	Venituri aferente diferenţelor de curs valutar nerealizate	
–	Subvenţii pentru investiţii virate la venituri	
+	Pierdere din cesiunea imobilizărilor şi a plasamentelor	Cheltuieli şi venituri care nu sunt aferente exploatării
–	Câştig din cesiunea imobilizărilor şi a plasamentelor	
+	Cheltuieli financiare (dobânzi, diferenţe de curs, sconturi etc.)	
–	Venituri financiare (dobânzi, diferenţe de curs, dividende, sconturi etc.)	
=	**Rezultat înaintea variaţiei nevoii fondului de rulment**	
–,+	Creşteri / reduceri de stocuri	
–,+	Creşteri / reduceri de creanţe (inclusiv cheltuieli în avans)	
+,–	Creşteri / reduceri de datorii comerciale şi alte datorii din exploatare	
+	Dobânzi şi dividende din exploatare încasate	
–	Dobânzi şi dividende din exploatare plătite	
–	Impozitul pe profit plătit	
+	Încasări din asigurări	
=	**Flux net de trezorerie din activităţile de exploatare (A)**	

Aplicații:

1. Entitatea Adacris s-a înființat în luna octombrie 2009. La data de 20.11.2009, aceasta a achiziționat mărfuri de la furnizori la costul de 10.000 lei, TVA 24%. La data de 30.11.2009, entitatea vinde 60% din stocul de mărfuri la prețul de vânzare de 10.000 lei, TVA 24%. Pe 02.12.2009, se încasează prin bancă de la clienți 7.000 lei. Pe 09.12.2009, se achită furnizorilor suma de 4.000 lei. Pe 15.12.2009, entitatea apelează la un credit bancar de 5.000 lei.
Care este nivelul fluxurilor de trezorerie din activitățile de exploatare?

2. Dispuneți de următoarele informații: încasări de la clienti 200.000 lei; plăți către furnizori 15.000 lei; plăți către angajați 5.000 lei; dobânzi plătite legate de activitatea de exploatare 300 lei; impozit pe profit plătit 4.000 lei; plăti privind: achizitii de terenuri 100.000 lei, achiziții instalații 300.000 lei; încasări din vânzarea echipamentelor 50.000 lei; dividende încasate 130.000 lei; venituri din emisiuni de capital social încasate 7.000 lei; încasări din împrumuturi pe termen lung 2.500 lei. Determinați cele 3 fluxuri de trezorerie, conform IAS 7.

3. Entitatea Adacris prezintă următoarele informații:
- plăți privind achiziția unor terenuri 80.000 lei;
- încasări din vânzarea unor echipamente tehnologice 60.000 lei;
- plăți privind achiziția unui program informatic integrat 30.000 lei;
- dividende încasate de la entitățile afiliate 25.000 lei;
- împrumuturi acordate pe termen lung unei entități 20.000 lei;
- dobânzi încasate 1.000 lei;
- achiziționează un autoturism la costul de 40.000 lei, furnizorul urmând că fie achitat în exercițiul financiar următor;

Care este nivelul fluxurilor de trezorerie din activitățile de investiție?

4. În cursul anului 2005, o societate comercială efectuează următoarele operații: achiziționează o filială ALFA cu 1.000 lei, din care numerar dobândit 200 lei; a achiziționat autoturisme la un cost total de 5.000 lei din care 450 lei au fost obținuți prin leasing financiar; au fost efectuate plăți în valoare de 4.550 lei pentru achiziția autoturismelor; a plătit 45 lei obligațiile anului din leasingul financiar; a încasat 1.450 lei din vânzarea unei clădiri; a încasat dobânzi şi dividende totale de 480 lei, din care 100 lei din activitatea de exploatare şi a plătit dividende totale de 500 lei, din care 150 lei din activitatea de exploatare. Care este valoarea fluxurilor de trezorerie provenite din activitățile de investitii şi finantare?

5. Entitatea Adacris prezintă următoarele informații:
- se majorează capitalul social în numerar prin emiterea a 25.000 de acțiuni la prețul de emisiune de 11 lei/acțiune şi valoarea nominală de 10 lei/acțiune;
- se contractaează un credit bancar pe termen lung la nivelul sumei de 60.000 lei;
- dobânzi de plătit aferente împrumuturilor bancare 3.000 lei;
- se răscumpără 3.000 de acțiuni la prețul de răscumpărare de 10,5 lei/acțiune şi valoarea nominală de 10 lei/acțiune;
- se achită obligațiile aferente unui contract de leasing financiar în sumă de 18.000 lei;
- se emit şi se încasează 10.000 de obligațiuni cu valoarea nominală de 9 lei, prețul de emisiune unitar de 8 lei şi valoarea de rambursare unitară de 12 lei;
- se rambursează suma de 10.000 lei aferentă creditelor bancare contractate;
- se plătesc dividende la nivelul sumei de 17.000 lei;
- a fost redus capitalul social cu suma de 20.000 lei pentru a acoperi pierderea reportată.

Care este nivelul fluxurilor de trezorerie din activitățile de finanțare?

6. În cursul anului 2005, o societate comercială efectuează următoarele operații: încasează 1.500 lei din vânzarea mărfurilor; încasează 4.000 lei din vânzarea unei clădiri; plăteşte 1.200 lei pentru achiziția unor materii prime; plăteşte 3.700 lei pentru achiziția unui autoturism; obține 2.800 lei din emisiunea de capital social; plăteşte acționarilor 1.550 lei pentru răscumpararea acțiunilor întreprinderii; plăteşte o obligație din leasing financiar 550 lei; plăteşte dividende în valoare de 1.700 lei, din care 1.000 lei aferente activității de finanțare; încasează dobânzi şi

dividende în valoare de 900 lei, din care 50 lei din activitatea de exploatare şi încasează o asigurare de 400 u.m. Determinati conform IAS 7 fluxurile de trezorerie provenite din activitățile de exploatare, investiții şi finanțare.

7. Dispuneți de următoarele date: profit înainte de impozitare 19.000 lei; impozit pe profit plătit 3.600 lei; cheltuieli cu amortizările 1.500 lei; venituri din investitii financiare 2.700 lei; cheltuieli cu dobânzile 1.800 lei; creşteri ale creantelor comerciale 3.300 lei; descreşteri în valoarea stocurilor 2.200 lei; descreşteri în valoarea furnizorilor 5.700 lei. Care este mărimea fluxului de trezorerie generat de activitatea de exploatare?

8. Dispuneți de următoarele informatii: profit înaintea impozitării 25.000 lei; cheltuieli cu arnortizarea 1.700 lei; pierderi din diferente de curs valutar 1.200 lei; venituri din investitii financiare 4.000 lei; clienti: sold initial 4.000 lei — sold final 4.600 lei; stocuri: sold initial 7.000 lei — sold final 1.500 lei; furnizori: sold initial 4.800 lei — sold final 3.500 lei; dobânzi plătite legate de exploatare 1.200 lei; impozit pe profit plătit 1.400 lei; asigurare încasată 200 lei. Care este valoarea fluxului de numerar din activitatea de exploatare ?

9. Dispuneți de următoarele date: achizitia filialei GAMA 600 lei, din care numerar dobândit 50 lei; achiziția de mijloace de transport la cost total 1.250 lei, din care 900 lei au fost obtinuți prin leasing financiar, restul achitate în numerar; instalațiile cu o valoare initială de 80 lei, amortizarea cumulată de 60 lei au fost vândute cu 20 lei şi încasate; dobânzi încasate 200 lei; dividende încasate 200 lei şi plătite 300 lei. Care este mărimea fluxului net de trezorerie din activitatea de investiții?

10. O societate dispune de următoarele informații: capital social la începutul anului 10.000 lei; majorarea capitalului social prin aport în natură 5.000 lei; majorarea capitalului social prin aport în numerar 10.000 lei; capital social la sfârşitul anului 15.000 lei; diminuarea de capital din cursul exercițiului financiar s-a efectuat în scopul acoperirii pierderilor din exercițiile precedente; credite bancare pe termen lung la începutul anului 14.000 lei; credite bancare pe termen lung contractate în timpul anului 10.000 lei; credite bancare pe termen lung la sfârşitul anului 22.000 lei; plata ratei aferente unui contract de leasing financiar 5.000 lei; încasari din emisiunea unui împrumut obligatar 9.000 lei; dividende plătite 2.000 lei; dividende încasate 1.000 lei; dobânzi plătite 500 lei; dobânzi încasate 100 lei; răscumpărarea acțiunilor proprii 3.000 lei. Stabiliți fluxul de trezorerie din activitatea de finanțare.

11. Dispuneți de următoarele informații: dobânzi plătite 300 lei; sold inițial furnizori de imobilizări 200; sold final furnizori de imobilizări 300; încasari (la începutul anului) din emisiunea a 1000 de obligațiuni, valoare nominală 20 lei/obligațiune, valoare de emisiune 19 lei/obligațiune, valoare de rambursare 25 lei/obligațiune, durata 10 ani, transe egale; majorarea capitalului social în numerar 5.000 lei; majorarea capital social sub forma unei clădiri 15.000 lei; dividende plătite 600 lei; dividende încasate 700 lei; dobânzi de plată 500 lei; achiziția unei clădiri 10.000 lei; dobânzi încasate 150 lei; rambursarea primei transe a împrumutului obligatar (la sfârşitul anului); răscumpărarea acțiunilor proprii 500 lei. Stabiliți fluxurile de trezorerie din activitățile de finanțare şi investiții.

12. Dispuneti de următoarele informatii: toate actiunile filialei au fost achizitionate cu 4.600 lei. Valorile juste ale activelor achizitionate şi obligațiilor preluate sunt următoarele: stocuri 1.500 lei; creante 200 lei; numerar 2.000 lei; terenuri şi clădiri 4.000 lei; furnizori 1.600 lei; împrumuturi din emisiuni de obligațiuni 1.500 lei. Au fost efectuate plăți în valoare de 4.200 lei pentru achizitia clădirilor. Conform IAS 7, determinați fluxul de numerar provenit din activitatile de investitii.

13. Dispuneți de urmatoarele informatii: profit înainte de impozitare 40.000 lei; cheltuieli cu amortizarea 750 lei; clienti: sold initial 2.000 lei — sold final 600 lei; stocuri: sold initial 3.000 lei — sold final 3.900 lei; furnizori: sold initial 6.000 lei — sold final 8.400 lei; impozit pe profit plătit 300 lei. Cheltuielile cu dobânda au fost de 1.000 lei, din care 425 lei au fost plătiti

în timpul perioadei. Alti 250 lei legați de cheltuielile cu dobânda ale perioadei precedente au fost de asemenea plãtiti în timpul perioadei. 350 lei au fost ridicati din emisiunea de capital şi alti 500 lei din împrumuturi pe termen lung. Au fost efectuate plăți pentru achizitia unui teren în valoare de 2.950 lei şi s-au încasat 2.300 lei din vânzarea unei instalatii. Ce fluxuri generează aceste elemente?

14. In cursul anului 2005 o societate comercialã efectuează urmãtoarele operatii: achizitionează o filialã ALFA cu 1.000 lei din care numerar dobândit 200 lei; a achizitionat autoturisme la un cost total de 5.000 lei din care 450 lei au fost obtinuti prin leasing financiar; au fost efectuate plãti în valoare de 4.550 lei pentru achizitia autoturismelor; a plãtit 45 lei obligațiile anului din leasingul financiar; a încasat 1.450 lei din vânzarea unei clãdiri; a încasat dobânzi şi dividende totale de 480 lei, din care 100 din activitatea de exploatare şi a plãtit dividende totale de 500 din care 150 din activitatea de exploatare. Care este valoarea fluxurilor de numerar provenite din activitatea de investitii şi finantare?

15. In cursul anului 2005 o societate comerciala efectuează urmãtoarele operatii: încaseaza contravaloarea unor mãrfuri vândute 4.000 lei; încaseaza 5.500 lei din vânzarea unei clãdiri; plãteşte 4.400 lei materii prime achizitionate; achizitioneaza filiala BETA cu 1.800 din care numerar dobândit 700 lei; încasează dobânzi 850 din care 40 din activitatea de exploatare; încaseaza o asigurare împotriva cutremurelor 420 lei; plãteşte 4.100 lei datorii din leasing financiar; plãteşte dividende de 750 din care 60 din activitatea de exploatare şi plãteşte actionarilor suma de 800 pentru rãscumpararea actiunilor întreprinderii. Ce fluxuri vor genera aceste operații?

16. Dispuneți de următoarele informații: rezultatul brut al exercițiului (pierdere) 10.000 lei; venituri din provizioane privind exploatarea 400 lei; clienți – sold inițial 4.000 lei, sold final 6.000 lei; furnizori - sold inițial 6.000 lei, sold final 5.000 lei; stocuri – sold inițial 4.000 lei, sold final 3.200 lei; prime de capital - sold inițial 6.000 lei, sold final 5.300 lei. Potrivit IAS 7, care este valoarea numerarului net provenit din / folosit în activități de exploatare?

17. Dispuneți de următoarele informații: rezultatul brut al exercițiului (profit) 12.000 lei; venituri din vânzarea mărfurilor 400 lei; cheltuieli cu amortizarea 4.000 lei; clienți – sold inițial 4.000 lei, sold final 6.000 lei; furnizori - sold inițial 6.000 lei, sold final 5.000 lei; prime de capital - sold inițial 2.500 lei, sold final 2.000 lei. Potrivit IAS 7, care este valoarea numerarului net provenit din / folosit în activități de exploatare?

18. Se cunosc următoarele informații: încasări din lansarea unui împrumut obligatar 8.000 lei, rambursarea unui credit bancar pe termen lung 5.000 lei, încasarea unui împrumut acordat pe termen lung 6.000 lei, majorarea capitalului social prin aport în natură 4.000 lei, dividende platite aferente activității de finanțare 100 lei, dividende încasate aferente titlurilor de participare deținute 200 lei, majorarea capitalului social prin aport în numerar 3.000 lei, plăți privind stocurile achiziționate 100 lei. Potrivit IAS 7, care este valoarea numerarului net provenit din / folosit în activități de investiții şi finanțare şi care este creşterea netă de numerar şi echivalente ale numerarului?

19. Întocmiți situația fluxurilor de trezorerie pentru anul N, pe baza următoarelor informații:

Bilanțul contabil:

Elemente	N	N-1	Elemente	N	N-1
Terenuri	540	300	Capital social	240	360
Utilaje (valoare brută)	750	600	Rezultatul exercițiului	240	45
Amortizarea utilajelor	(240)	(180)	Împrumuturi bancare	363	360
Clienți	120	210	Furnizori	555	210
Disponibilități băneşti	183	45			

Cheltuieli în avans	45	0			
TOTAL ACTIV	**1.398**	**975**	**TOTAL CAP + DATORII**	**1.398**	**975**

Contul de profit şi pierdere:

Elemente	N
Cifra de afaceri	6.897
Cheltuieli din exploatare (exclusiv chelt cu amortizarea)	6.450
Cheltuieli cu amortizarea	60
Rezultat din exploatare	**387**
Cheltuieli cu impozitul pe profit	147
Rezultatul net	**240**

Informaţii suplimentare:

- creşterile de active imoblizate reprezintă achiziţii;
- achiziţia de terenuri şi utilaje a fost achitată din conturile curente de la bănci;
- nu au fost vândute sau descărcate din gestiune active imobilizate;
- în anul 2005 s-au plătit dividende de 45 lei;
- diminuarea capitalului social s-a efectuat în numerar.

20. Întocmiţi situaţia fluxurilor de trezorerie pentru anul N, pe baza următoarelor informaţii:

Bilanţul contabil

Elemente	N	N-1
A. Active imobilizate	**700**	**600**
Terenuri	200	100
Utilaje (valoare brută)	800	600
Amortizarea utilajelor	(300)	(200)
B. Active curente	**260**	**260**
Mărfuri	100	120
Clienţi	100	60
Disponibilităţi băneşti	60	80
C. Cheltuieli în avans	**20**	**10**
D. Datorii pe termen scurt	**250**	**230**
Datorii ajunse la scadenţă	80	130
Datorii salariale	40	30
Furnizori	80	70
Furnizori de imobilizări	50	-
E. Active circulante nete	**30**	**40**
F. Total active – Dat pe t scurt	**730**	**540**
G. Datorii pe termen lung	**140**	**200**
Împrumuturi bancare	140	200
H. Provizioane pt riscuri şi chelt	**-**	**-**
I. Venituri în avans	**-**	**-**
J. Capitaluri şi rezerve	**590**	**340**
Capital social	400	150
Rezerve	145	90
Rezultat	45	100

Contul de profit şi pierdere

Elemente	N
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.200
Cheltuieli cu mărfurile vândute	600
Cheltuieli cu salariile	230
Cheltuieli cu amortizarea	250
Cheltuieli cu dobânzile	90
Venituri din cedarea activelor	80

Cheltuieli cu cedarea activelor	50
Rezultat brut	**60**
Cheltuieli cu impozitul pe profit	15
Rezultatul net	**45**

Informații suplimentare:

- s-a scos din funcțiune o imobilizare complet amortizată care a avut o valoare brută de 100 lei;
- s-a vândut cu încasare imediată o imobilizare cu valoarea brută 100 lei, preț de vânzare 80 lei;
- creşterea de capital social s-a efectuat prin aport în numerar vărsat în contul de la banca;
- din rezultatul anului N-1, 45 lei au fost distribuiți sub formă de dividende şi 55 lei au fost încorporați în rezerve;
- în anul N s-a plătit datoria privind impozitul pe profit, dobânzile şi dividendele.

21. Stabiliți fluxurile de trezorerie din activitățile de exploatare, investiții şi finanțare, pe baza următoarelor informații (societatea este plătitoare de TVA): dobânzi de plătit 1.000 u.m.; încasări din vânzarea de echipamente 1.800 u.m. (valoarea contabilă brută a echipamentelor vândute 2.000 u.m., amortizarea cumulată 700 u.m.); echipamente: sold inițial 7.000 u.m., sold final 10.000 u.m.; chirii plătite 200 u.m.; furnizori de imobilizări: sold inițial 8.000 u.m., sold final 9.500 u.m.; venituri din vânzarea mărfurilor 4.500 u.m.; cheltuieli cu mărfurile 1.000 u.m.; mărfuri: sold inițial 4.000 u.m., sold final 5.000 u.m.; furnizori: sold inițial 3.000 u.m., sold final 2.500 u.m.; dobânzi de încasat 500 u.m.; plăți privind răscumpărarea a 100 acțiuni proprii, preț de răscumpărare unitar 11 u.m., valoare nominală 10 u.m.; acțiunile proprii au fost anulate; capital social: sold inițial 6.000 u.m., sold final 6.300 u.m.; s-a utilizat capitalul social pentru acoperirea unei pierderi reportate de 700 u.m.; creşterea capitalului social reprezintă aporturi noi de la acționari vărsate sub următoarea formă: 70% în numerar şi 30% în natură; la începutul anului se emit şi se încasează 200 de obligațiuni cu valoarea nominală 9 u.m., preț de emisiune unitar 13 u.m., valoare de rambursare unitară 15 u.m., durata împrumutului 10 ani, rata anuală a dobânzii 10%; la sfârşitul anului se plăteşte prima rată (rate egale) şi dobânda aferentă primului an; se încasează o asigurare în valoare de 100 u.m.; dobânzi plătite 600 u.m., din care un sfert aferente exploatării; dobânzi încasate 400 u.m.; achiziții de mijloace de transport în valoare de 7.000 u.m., prin leasing financiar; s-a plătit rata de leasing în valoare de 700 u.m.; dividende plătite 500 u.m.; s-au rambursat credite bancare în valoare de 3.000 u.m.; credite bancare: sold inițial 1.000 u.m., sold final 2.000 u.m.; încasări de la clienți 12.000 u.m.; plată impozit pe profit 250 u.m.; dividende încasate 700 u.m.; s-a înregistrat fondul brut de salarii în valoare de 10.000 u.m., s-au reținut contribuțiile aferente şi impozitul în valoare de 2.900 u.m. şi s-au plătit salariile nete; încasări din vânzarea acțiunilor deținute pe termen lung la societatea X 300 u.m.; plată 200.000 u.m. pentru achiziția unei filiale, active dobândite: clădiri 100.000 u.m., numerar 15.000 u.m. şi stocuri 50.000 u.m.

Rezolvare: **(fara TVA)**

FNTAE		**FNTAI**		**FNTAF**	
Chirii	- 200	Debitori diversi	+1.800	Rascumparare actiuni	- 1.100
Furnizori	- 2880 **- 2.500**	Furnizori de imobilizari	- 4450 **- 3.500**	Emisiune actiuni	+ 1.400
Asigurare	+ 100	Dobanzi incasate	+ 400	Emisiune obligatiuni	+ 2.600
Dobanzi platite	- 150	Dividende incasate	+ 700	Rambursare obligatiuni	- 300
Clienti	+12.000	Vanzare actiuni	+ 300	Plata dobanda obligatiuni	-180
Impozit pe profit	-250	Achizitie filiala, numerar dobandit	- 200.000 +15.000	Dobanzi platite	- 450
Salarii	-7100	**FNTAI**	**- 186.250**	Rata leasing	-700
FNTAE	**+ 1.520**		**- 185.300**	Dividende platite	- 500
	+ 1.900			Rambursare credit	- 3.000
				Incasare credit	+ 4.000
				FNTAF	**+ 1.770**

Echipamente: 7.000 + I - 2.000 = 10.000; I = 5.000;
Furnizori de imobilizari: 8.000 + 5.000*1,19 – E = 9.500; Plati = 4.450; **3.500**
Marfuri: 4.000 + I – 1.000 = 5.000; I = 2.000;
Furnizori: 3.000 + 2.000*1,19 –E = 2.500; Plati = 2.880; **2.500**
Capital social = 6.000 + I – 700 – 1.000 = 6.300; I= 2.000; Numerar = 1.400;
Credite = 1.000 + I – 3.000 = 2.000; I = 4.000.

22. În cursul anului N o întreprindere efectuează următoarele operații: achiziționează acțiuni ca titluri de participare la cost total 1.000.000 u.m. din care 60% eliberate şi achitate imediat, restul neeliberate; vinde titlurile de participare înainte de eliberarea şi achitarea totală, preț de cesiune 900.000 u.m. şi le încasează; achită datoria față de un furnizor în valoare de 500.000 u.m. primind un scont de 10%; încasează dobânzi şi dividende în valoare de 1.200.000 u.m, din care 700.000 u.m. legate de activitatea de exploatare; plăteşte dobânzi şi dividende în valoare de 1.400.000 u.m. din care 850.000 u.m. legate de activitatea de exploatare; vinde mărfuri pe credit 300.000 u.m. şi rambursează acționarilor o parte din capital 900.000 u.m. în condițiile în care nu se ține cont de TVA, determinați fluxurile de numerar provenite din activitățile de exploatare, investiții şi finanțare.

23. Dispuneți de următoarele informații: profit înainte de impozitare 33.500 lei; cheltuieli cu amortizarea 750 lei; clienți: sold inițial 2.000 lei - sold final 600 lei; stocuri: sold inițial 3.000 lei - sold final 3.900 lei; furnizori: sold inițial 6.000 lei - sold final 8.400 lei; impozit pe profit plătit 300 lei. Cheltuielile cu dobânda au fost de 1.000 lei, din care 425 lei au fost plătiți în timpul perioadei. Alți 250 lei legați de cheltuielile cu dobânda ale perioadei precedente au fost de asemenea plătiți în timpul perioadei. 350 lei au fost ridicați din emisiunea de capital şi alți 325 lei din împrumuturi pe termen lung. Au fost efectuate plăți pentru achiziția unui teren în valoare de 2.550 lei şi s-au încasat 2.300 lei din vânzarea unei instalații.

Conform IAS 7 determinați fluxul de numerar provenit din activitățile de exploatare, investiții şi finanțare.

24. In cursul anului N o întreprindere efectuează următoarele operații: achiziționează acțiuni ca titluri de participare la cost total 2.000.000 u.m. din care 30% eliberate şi achitate imediat, restul neeliberate; vinde titlurile de participare înainte de eliberarea şi achitarea tofafaT preț de cesiune 2.500.000 u.m. şi le încasează; încasează dobânzi şi dividende în valoare de 350.000 u.m. din care 100.000 u.m legate de activitatea de exploatare; plăteşte dobânzi şi dividende în valoare de 650.000 u.m. din care 200.000 u.m. legați de activitatea de exploatare; rambursează un credit bancar pe termen lung 300.000 u.m.; acordă un împrumut filialei sale 850.000 u.m. şi încasează contravaloarea împrumut obligatar cu caracteristicile: număr de obligațiuni 1.000 titluri, valoare nominală 900, preț de rambursare 1.000, preț de emisiune 800.

Determinați fluxurile de numerar provenite din activitatea de investiții şi finanțare.

D. Contabilitate de gestiune

Determinarea costului de producţie şi a costului subactivităţii

Cheltuielile înregistrate de societăţi pot fi clasificate, după modul de repartizare în costul produselor, în:

- **cheltuieli directe**: consum de materii prime, materiale auxiliare, cheltuielile salariale directe etc;
- **cheltuieli indirecte**: nu se pot identifica şi repartiza direct pe fiecare produs şi sunt grupate, de regulă, în cheltuieli cu întreţinerea şi funcţionarea utilajelor şi cheltuieli denerale ale secţiei.

Cheltuielile indirecte se pot împărţi în:

- **cheltuieli variabile**, care se încorporează în costul de producţie în întregime; şi
- **cheltuieli fixe**, care se include în costul de producţie în funcţie de gradul de activitate înregistrat (raportul dintre nivelul de activitate real şi nivelul planificat).

O formulă simplificată de determinare a costului de producţie este:

Cost de producţie = Chelt directe + Chelt indirecte variabile + Chelt fixe

Costul subactivităţii = Chelt fixe

Exemplu:

Dispuneţi de următoarele informaţii din contabilitatea de gestiune pentru o secţie principală în care se fabrică produsul X: cheltuieli directe 1.000 lei; cheltuieli indirecte de producţie 500 lei, din care cheltuieli fixe 100 lei. Nivelul de activitate exprimat în ore de funcţionare a utilajelor este: 5.000 ore nivelul normal al activităţii, 4.000 ore nivelul real al activităţii.

La ce valoare se vor înregistra în contabilitate produsele finite obţinute? Care este costul subactivităţii?

Exemplu:

Societatea BRASAL obţine un singur produs A şi a înregistrat: cheltuieli directe 5.000 RON, cheltuielile indirecte de producţie 1.000 RON, din care cheltuieli fixe 200 RON. Nivelul de activitate exprimat în ore de funcţionare raţională a utilajelor: 3.000 ore - nivelul normal al activităţii; 2.700 ore – nivelul real al activităţii.

Care este suma reprezentând costul subactivităţii, suma cheltuielilor indirecte de repartizat şi costul de producţie?

Procedee generale utilizate în calculaţia costurilor

Procedeele studiate au la bază calculul matematic utilizat în determinarea costurilor.

1. Procedee de repartizare a cheltuielilor indirecte

În general, la repartizarea cheltuielilor indirecte, este utilizat procedeul suplimentării. Acesta cunoaşte două forme:

- forma clasică; şi
- forma cifrelor relative de structură.

1.1. Forma clasică a procedeului suplimentării

Aplicarea acestui procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape de calcul:

a) **alegerea bazei de repartizare** (acestea trebuie să fie comună ca natură tuturor produselor, dar diferită ca mărime de la un obiect la altul; de exemplu: salariile directe, cheltuielile directe etc);

b) **calculul coeficientului de repartizare** (K) a cheltuielilor indirecte prin raportul dintre totalul cheltuielilor indirecte de repartizat şi suma bazelor de repartizare ale obiectelor de calculaţie asupra cărora se repartizează cheltuielile indirecte;

$$K = \frac{\text{Total cheltuieli indirecte de repartizat}}{\text{Suma bazelor de repartizare}}$$

c) **determinarea cotei de cheltuieli indirecte de repartizat** fiecărui obiect de calculaţie prin amplificarea bazei fiecărui produs cu coeficientul calculat.

$$\mathbf{Cota_j = Baza_j \times K}$$

În practica economică, forma clasică a procedeului suplimentării cunoaşte 3 variante:

- varianta coeficientului unic;
- varianta coeficienţilor diferenţiaţi; şi
- varianta coeficienţilor selectivi.

1.1.1. Varianta coeficientului unic

Acesteu procedeu presupune repartizarea unei întregi categorii de cheltuieli indirecte, pe baza unui singur coeficient de repartizare. Se poate utiliza la repartizarea cheltuielilor indirecte de producţie sau a celor de administraţie.

Exemplu:

Societatea DORALIMENT fabrică 3 produse (A, B şi C) şi a înregistrat cheltuieli indirecte de producţie la nivelul sumei de 43.200 RON. La repartizarea acestor cheltuieli în costul produselor se utilizează o bază de repartizare ce are următoarele valori:

- produsul A: 20.400 RON;
- produsul B: 12.000 RON;
- produsul C: 15.600 RON.

Determinaţi cotele de cheltuieli indirecte care se vor include în costul fiecărui produs.

Exemplu:

Societatea ADACRIS fabrică salam şi cârnaţi, costurile indirecte fiind de 14.000 RON, din care fixe 6.000 RON. S-a luat decizia utilizării salariilor directe ca bază de referinţă. Nivelul acestora este de 4.640 RON, din care suma de 3.100 RON este aferentă muncitorilor care participă la producerea de salam.

Care sunt costurile indirecte imputate raţional celor 2 produse în condiţiile în care gradul de activitate este de 60 %?

Exemplu:

Societatea BRASAL obţine 2 produse (A şi B). Cheltuielile directe pentru produsul A sunt de 10.000 RON, iar pentru B sunt de 20.000 RON. Societatea dispune de 2 secţii de producţie. În prima secţie se fabrică ambele produse, iar în cea de-a II-a secţie se fabrică doar produsul B.

Cheltuielile indirecte înregistrate sunt de 6.000 RON în secţia 1 şi 5.000 RON în secţia 2. Pentru produsul A soldul iniţial la producţia în curs de execuţie este de 600 RON şi soldul final de 300 RON, iar la produsul B soldul final la producţia în curs de execuţie este de 400 RON. Baza de repartizare a cheltuielilor indirecte este reprezentată de cheltuielile directe.

Determinaţi costul produselor finite A şi B obţinute.

Exemplu:

Societatea DORALIMENT fabrică două produse (A şi B). Cheltuielile directe aferente celor două produse sunt: pentru produsul A – 4.500 RON şi pentru produsul B – 5.500 RON. Cheltuielile indirecte sunt de 6.500 RON, din care costul subactivităţii 1.500 RON. La ambele produse există producţie neterminată la sfârşitul lunii, astfel: la produsul A – 200 RON, iar la produsul B – 350 RON. Baza de repartizare a cheltuielilor indirecte o reprezintă cheltuielile directe.

Care este costul de producţie aferent produselor finite A şi B?

1.1.2. Varianta coeficienților diferențiați

Acest procedeu presupune repartizarea cheltuielilor indirecte cu ajutorul unor coeficienți care diferă de la un fel de cheltuială la alta. Fiecare coeficient de repartizare (suplimentare) se determină după alt criteriu, ca de exemplu:

- amortizarea unei clădiri unde funcționează mai multe secții de producție se poate repartiza în funcție de suprafața alocată fiecărei secții;
- consumul de energie se poate repartiza în funcție de puterea motoarelor (KW).

Această variantă se utilizează şi pentru repartizarea unor subgrupe întregi de cheltuieli, cum ar fi: cheltuielile de întreținere şi funcționare a utilajelor (CIFU) şi cheltuielile generale de secție (CGS).

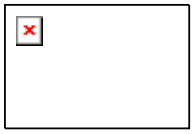
1.1.3. Varianta coeficienților selectivi

Acest procedeu se utilizează la repartizarea cheltuielilor indirecte de producție şi presupune, pe lângă folosirea unor baze de repartizare diferite de la un fel de cheltuială la alta, alegerea produselor asupra cărora trebuie să fie repartizate următoarele cheltuieli. Se determină coeficienți de repartizare separați pentru fiecare dintre cele două subgrupe de cheltuieli (CIFU şi CGS), la nivelul fiecărei secții de producție în parte.

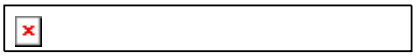
1.2. Forma cifrelor relative de structură

Aplicarea acestui procedeu presupune parcurgerea următoarelor etape:

a) determinarea coeficientului de repartizare prin raportarea bazei de repartizare corespunzătoare fiecărui obiect de calculație la suma totală a bazelor de repartizare;



b) stabilirea cotei de cheltuieli indirecte de repartizat prin amplificarea coeficientului corespunzător fiecărui produs cu suma totală a cheltuielilor indirecte de repartizat.



În această variantă, suma coeficienților calculați trebuie să fie egală cu 1.

Exemplu:

Societatea BRASAL fabrică 3 produse (A, B şi C) şi a înregistrat cheltuieli indirecte de producție la nivelul sumei de 43.200 RON. La repartizarea acestor cheltuieli în costul produselor se utilizează o bază de repartizare ce are următoarele valori:

- produsul A: 20.400 RON;
- produsul B: 12.000 RON;
- produsul C: 15.600 RON.

Determinați cotele de cheltuieli indirecte care se vor include în costul fiecărui produs, utilizând forma cifrelor relative de structură.

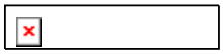
2. Procedee de delimitare a cheltuielilor de producție în variabile şi fixe

Aceste procedee se aplică în cazul cheltuielilor mixte la a căror analiză este necesar să se ia în calcul comportamentul lor față de volumul producției. Ne vom referi la procedeul punctelor de minim şi maxim (punctelor de extrem).

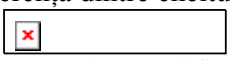
Prin această variantă se poate determina cheltuiala variabilă unitară raportând diferența dintre cheltuiala maximă şi cea minimă la diferența dintre volumul maxim şi cel minim al activității:

Apoi, trebuie să fie parcurse următoarele etape:

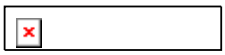
a) ***calculul cheltuielilor variabile totale*** prin amplificarea cheltuielilor variabile unitare cu volumul activitatii totale (Q_t):



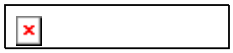
b) ***calculul cheltuielilor fixe totale*** ca diferenţă dintre cheltuielile totale şi cheltuielile variabile totale:



c) ***calculul cheltuielilor variabile standard*** prin amplificarea volumului de activitate standard cu cheltuielile variabile unitare:



d) ***calculul cheltuielilor standard totale*** prin însumarea cheltuielilor variabile standard cu cheltuielile fixe:



Exemplu:

Se cunosc următoarele informaţii despre societatea BRASAL: cheltuielile generale ale sectiei in evolutia lor pe 12 luni şi volumul productiei exprimate in ore de functionare a utilajului pe aceeasi perioada.

Determinaţi cheltuiala standard aferenta anului urmator, cunoscand ca volumul de activitate standard este de 9.000 ore de functionare a utilajului.

Luna	**Vol. activităţii (nr.ore)**	**Ch. generale ale sectiei (Cht)**
I	660	73.000
II	630	71.500
III	670	73.500
IV	690	74.500
V	680	74.000
VI	660	73.000
VII	600	70.000
VIII	580	69.000
IX	630	71.500
X	640	72.000
XI	660	73.000
XII	700	75.000
TOTAL	**7.800**	**870.000**

3. Procedeul indicilor de echivalenţă

Acest procedeu se utilizeaza pentru calculul costului unitar in cazurile in care:

- din acelasi consum de forta de munca si mijloace materiale apar semifabricate sau produse finite diferite;
- cand acelasi material se prelucreaza in produse diferite cu un consum diferit de forta de munca.

Aplicarea procedeului indicilor de echivalenta simpli, calculaţi ca raport direct presupune parcurgerea urmatoarelor etape:

- se alege unul dintre produse drept baza de comparare;
- se raporteaza succesiv marimea parametrului corespunzator fiecarui produs la parametrul ales drept baza de comparare si se calculeaza indicele de echivalenta pentru fiecare produs in parte;
- transformarea cantitatilor fizice din diferite produse in cantitati echivalente (conventionale), amplificand cantitatea fizica din fiecare produs cu indicele de echivalenta;
- calculul costului pe unitate echivalenta prin raportarea cheltuielilor totale pe articole de calculatie la cantitatea totala de productie echivalenta;

- calculul costului pe unitate fizica de produs prin amplificarea indicelui de echivalenta al fiecărui produs cu costul unitar pe produs echivalent.

Exemplu:

O societate a obținut următoarele cantități de produse (A = 1.000 buc, B = 4.000 buc, C = 5.000 buc) iar cheltuielile generate de obținerea lor sunt în sumă de 51.000 lei. Parametrul utilizat pentru calculul indicilor de echivalență este lungimea bunurilor care în cazul produsului A este 40 cm, în cazul produsului B 80 cm iar în cazul produsului C 24 cm. Baza de comparație este produsul B.

Care este costul unitar pentru fiecare produs, în condițiile utilizării indicilor de echivalență simpli calculați ca raport direct?

Exemplu:

O societate a obținut următoarele cantități de produse (A = 15.000 buc, B = 9.000 buc, C = 6.000 buc) iar cheltuielile generate de obținerea lor sunt în sumă de 181.800 lei. Cei doi parametrii aleşi pentru determinarea indicilor de echivalență prezintă următoarele valori: în cazul produsului A p1 = 5.000 iar p2 = 10,8; în cazul produsului B p1 = 4.000 iar p2 = 90; în cazul produsului C p1 = 3.000 iar p2 = 78. Baza de comparație este produsul B.

Care este costul unitar pentru fiecare produs, în condițiile utilizării indicilor de echivalență complecşi calculați ca raport direct?

Metoda Direct-Costing. Indicatorii relației preț-cost-volum

Cei patru indicatori ai relației preț-cost-volum sunt:

- punctul de echilibru;
- factorul de acoperire;
- coeficientul de siguranță; şi
- intervalul de siguranță.

1. Punctul de echilibru

Reprezintă punctul în care veniturile acoperă cheltuielile variabile aferente producție şi cheltuielile fixe astfel încât societatea nu înregistrează nici profit, dar nici pierdere (punct critic, prag de rentabilitate). De la acest punct, orice majorare a volumului producției aduce profit iar activitatea întreprinderii devine rentabilă.

2. Factorul de acoperire

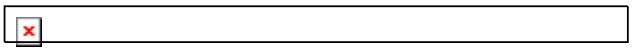
Acest indicator arată câte procente din volumul vânzărilor sunt necesare pentru acoperirea cheltuielilor fixe şi obținerea unui profit.

3. Coeficientul de siguranță

Acest indicator arată cu câte procente pot să scadă vânzările pentru ca întreprinderea să ajungă la punctul de echilibru.

4. Intervalul de siguranță

Acest indicator arată cu se sumă pot să scadă vânzările pentru ca întreprinderea să ajungă la punctul de echilibru.



Exemplu:

O societate comercială a produs şi a vândut 2.000 de bucăți din produsul A la prețul de vânzare de 10 lei/buc. Cheltuielile variabile au fost de 12.000 lei iar costurile fixe de 4.000 lei.

Precizați care este cantitatea şi respectiv valoarea producției echivalente punctului de echilibru. Precizați care este factorul de acoperire, intervalul de siguranță şi coeficientul de siguranță.

Exemplu:

O societate comercială a produs şi a vândut 5.000 kg de produse finite. Veniturile obținute sunt de 500.000 lei, cheltuielile variabile de 400.000 lei iar costurile fixe de 50.000 lei.

Precizați care este cantitatea şi respectiv valoarea producției echivalente punctului de echilibru. Precizați care este factorul de acoperire, intervalul de siguranță şi coeficientul de siguranță.

Exemplu:

O societate şi-a propus să obțină în anul următor un profit de 20.000 lei. Prețul de vânzare este de 180 lei, costul variabul unitar este de 100 lei iar cheltuielile fixe sunt de 40.000 lei.

Câte produse trebuie să vândă societatea pentru a obține profitul planificat?

Metoda standard-cost

Abatere de consum = (Producție efectivă – Producție standard) x Preț standard
Abatere de preț = (Preț efectiv – preț standard) x Producție efectivă
Abatere de timp = (Ore efective – Ore standard) x Tarif standard
Abatere de tarif = (Tarif efectiv – Tarif standard) x Ore efective

E. Contabilitate creativă în condiţiile aplicării OMFP 3055

Termenul de „contabilitate creativă“ poate fi definit în diferite moduri. Un exemplu ar fi: „contabilitatea creativă reprezintă un proces în cadrul căruia, contabilii îşi utilizează cunoştinţele contabile şi experienţa acumulată pentru a manipula cifrele raportate în situaţiile financiare ale entităţilor“.

Kamal Naser, oferă următoarea definiţie în lucrarea “Creative Financial Accounting” publicată în anul 1993: „contabilitatea creativă reprezintă transformarea cifrelor din contabilitatea financiară din ceea ce sunt în ceea ce managerii doresc să fie, profitând de regulile existente sau ignorând o parte sau chiar toate regulile”.

Contabilitatea creativă oferă o provocare formidabilă pentru profesia contabilă. În literatura de specialitate se regăsesc **două** curente cu privire la rolul contabilităţii creative. Unii autori consideră utilă aplicarea practicilor contabilităţii creative, în timp ce alţii sunt de părere că aceste tehnici ar trebui interzise deoarece au ca rezultat final manipularea informaţiilor contabile şi implicit a situaţiilor financiare.

Latura *pesimistă* susţine că există mai multe modalităţi de a *crea* rezultatul dorit. Dintre acestea menţionăm manipularea tranzacţiilor sau alegerea unor tratamente contabile frauduloase ca urmare a intenţiei organelor de conducere de a obţine rezultatele ţintite. Astfel, utilizatorii situaţiilor financiare au iluzia că entitatea este mai *sănătoasă* şi mai prosperă decât ar fi în mod real. Această iluzie este însoţită de multe ori de mascarea realităţilor economice prin aplicarea eronată intenţionată a pricipiilor contabile.

Aplicaţie:

Societatea Kitsoft s-a înfiinţat în anul 2001. La începutul lunii iunie 2010, societatea a angajat un nou contabil, având în vedere demisia celui care a ocupat această funcţie. În lunile iunie şi iulie 2010, s-au înregistrat următoarele tranzacţii şi evenimente:

1. pe 02.06, se achiziţionează, pe baza unui bon fiscal, consumabile la nivelul sumei de 80 lei;
2. pe 04.06, au fost anulate acţiunile proprii deţinute;
3. pe 04.06, se achiziţionează un Notebook HP la costul de 2.000 lei, TVA 19%;
4. pe 05.06, se vând mărfuri la preţul de vânzare de 24.000 lei, TVA 19% şi se acordă o reducere comercială în factura de vânzare de 5% (costul bunurilor vândute este de 18.000 lei);
5. pe 07.06, se încasează de la clientul din 05.06 suma de 3.000 lei în numerar;
6. pe 08.06, se încasează de la clientul din 05.06 suma de 1.000 lei în numerar;
7. pe 11.06, se primeşte factura de la Orange Romania în sumă totală de 880,6 lei, având la beneficiar datele personale ale directorului general al societăţii (asociat unic);
8. pe 12.06, se primeşte de la clientul din 05.06 un bilet la ordin cu scadenţa de 60 de zile in suma de 10.000 lei;
9. pe 14.06, se achiziţionează o instalaţie de producţie de la furnizor, valoarea totală a facturii fiind de 59.500 lei; costurile estimate cu demontarea şi mutarea imobilizării sunt de 6.300 lei;
10. pe 16.06, se trimit spre prelucrare la terţi materii prime la costul de 460 lei;
11. pe 17.06, se primeşte şi se achită o factură de avans a unui furnizor de imobilizări în sumă de 3.000 lei, exclusiv TVA 19%;
12. pe 17.06, se înregistrează comisionul bancar pe baza extrasului de cont în sumă de 25 lei;
13. pe 22.06, ca urmare a nedepunerii unor declaraţii fiscale aferente anului 2008, societatea plăteşte o amendă de 500 lei, pe baza procesului verbal întocmit de personalul Administraţiei Finanţelor Publice;
14. pe 26.06, se primesc mărfuri fără factură, costul acestora fiind de 4.000 lei;
15. pe 28.06, se achiziţionează pe baza unui bon fiscal 4 stick-uri memorie USB, valoarea totală a bonului fiscal fiind de 150 lei;
16. pe 29.06, ca urmare a deciziei judecătoreşti definitive şi irevocabile, societatea pierde procesul intentat de către un terţ în cursul anului 2009; daune sunt la nivelul sumei de 4.000 lei şi vor fi achitate în luna iulie 2010;
17. pe 30.06, se emit 10.000 de obligaţiuni la preţul unitar de 8,5 lei, valoarea de rambursare fiind de 10,5 lei/obligaţiune (valoarea nominală a obligaţiunilor este de 10 lei);
18. pe 30.06, se achiziţionează un autoturism Dacia Sandero având costul de 30.000 lei (autoturismul va fi utilizat de către un agent de vânzări al societăţii);

19. pe 30.06, se primeşte factura de la o firmă de publicitate în sumă totală de 7.140 lei, între cele două societăţi neexistând relaţii contractuale;
20. pe 30.06, se emite o factura de reducere comercială clientului din data de 05.06, nivelul acesteia fiind de 500 lei, TVA 19%;
21. pe 30.06, se achiziţionează materii prime la costul de 5.000 lei, TVA 19% de la furnizori pe baza facturii primite, acestea fiind în curs de aprovizionare;
22. pe 30.06, se primeşte utilajul de la furnizorul din data de 17.06, costul activului fiind de 10.000 lei, TVA 19% (avansul este stornat în factura finală);
23. pe 03.07, se primesc de la un terţ mărfuri în regim de consignaţie în valoare de 7.000 lei;
24. pe 05.07, se primeşte o factură proforma de la un furnizor de materiale consumabile în sumă de 1.240 lei (TVA inclus); la data de 07.07, factura este achitată prin bancă, iar la data de 10.07 se primeşte factura de la furnizor reprezentând cartuşe toner laser alb negru;
25. pe 12.07, entitatea semnează cu o instituţie de acord un acord de finanţare de tip „overdraft" (linie de credit) pentru suma de 30.000 lei (la acea dată, suma disponibilă în cont era de 4.000 lei); la data de 14.07, entitatea achită unui furnizor o datorie la nivelul sumei de 9.000 lei;
26. la data de 16.07, ca urmare a unei hotărâri judecătoreşti definitive, procedura de faliment a unui client a fost închisă (creanţa neîncasată este de 47.600 lei);
27. la 18.07, entitatea primeşte ca donaţie din partea entităţii Botan 40 de birouri; în contabilitatea entităţii Botan, acestea aveau un cost de 19.000 lei şi o amortizare cumulată de 4.000 lei; valoarea justă a fost stabilită de un evaluator la 11.000 lei;
28. la 20.07, se închiriază o clădire cu o valoare contabilă de 60.000 lei pe o durată de 2 ani, valoarea chiriei lunare fiind de 500 lei;
29. la 23.07, entitatea vinde un autoturism la preţul de vânzare de 20.000 lei, TVA 24%; costul maşinii este de 30.000 lei, amortizat pentru 60%;
30. la 29.07, entitatea donează 4 calculatoare unei societăţi comerciale, costul acestora fiind de 9.000 lei, iar amortizarea cumulată de 7.000 lei;
31. la 31.07, se constată lipsa unui echipament la inventar în valoare de 5.000 lei, amortizat 20%; se emite decizie de imputare unui salariat la valoarea de 4.500 lei, TVA 24%;
32. la 31.07, cu ocazia unei inventarieri, s-a descoperit că un strung în valoare de 2.200 lei nu era înregistrat în contabilitate;

Informaţii suplimentare:

- capitalul social este împărţit în 100.000 de acţiuni, iar valoarea nominală este de 0,9 lei/acţiune;
- la data de 10 ianuarie 2010, societatea a răscumpărat 7.000 de acţiuni la preţul unitar de 1,2 lei/acţiune;

Cerinţe:

a) verificaţi corectitudinea înregistrărilor contabile din Registrul-jurnal al societăţii Kitsoft;
b) stabiliţi suma neînregistrată ca datorie faţă de bugetul de stat, având în vedere erorile descoperite.

Unitatea Kitsoft SRL…….

REGISTRU JURNAL

Nr. crt.	Data	Doc	Explicaţie	Simbol conturi		SUME	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1	02.06	BF	Achiziţie consumabile	3028 "Alte materiale consumabile"	5311 "Casa în lei"	67,22 lei	80 lei
				4426 "TVA deductibilă"		12,78 lei	
2	04.06	NC	Anulare acţiuni proprii	1012 "Capital subscris vărsat"	109 "Acţiuni proprii"	8.400 lei	8.400 lei
3	04.06	Fact	Achiziţie Notebook	303 „Obiecte de inventar"	401 „Furnizori"	2.000 lei	2.380 lei

				4426 "TVA deductibilă"		380 lei	
3'	04.06	BC	Dare în consum Notebook	603 „Cheltuieli privind obiectele de inventar"	303 „Obiecte de inventar"	2.000 lei	2.000 lei
4	05.06	Fact	Vânzare mărfuri	4111.1 „Clienți"	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	27.132 lei	22.800 lei
					4427 „TVA colectată"		4.332 lei
4'	05.06	NC	Descărcare gestiune	607 „Cheltuieli privind mărfurile"	371 „Mărfuri"	18.000 lei	18.000 lei
5	07.06	Chit	Încasare creanțe	5311 „Casa în lei"	4111 „Clienți"	3.000 lei	3.000 lei
6	08.06	Chit	Încasare creanțe	5311 „Casa în lei"	4111 „Clienți"	1.000 lei	1.000 lei
7	11.06	Fact	Fact servicii telefonice	626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații"	401 „Furnizori"	740 lei	880,6 lei
				4426 "TVA deductibilă"		140,6 lei	
8	12.06	BO	Bilet ordin creanță	5113 „Efecte de încasat"	4111.1 „Clienți"	10.000 lei	10.000 lei
9	14.06	Fact	Achiziție instalație	2131 „Echipamente tehnologice"	404 „Furnizori de imobilizări"	50.000 lei	59.500 lei
				4426 "TVA deductibilă"		9.500 lei	
9'	14.06	NC	Înreg sume estimate	628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți"	401 „Furnizori"	6.300 lei	6.300 lei
10	16.06	BC	Prelucrare materii prime	601 „Cheltuieli cu materiile prime"	301 „Materii prime"	460 lei	460 lei
11	17.06	Fact	Avans furnizor	4091 „Furnizori-debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor"	5121 „Conturi la bănci în lei"	3.000 lei	3.570 lei
				4426 "TVA deductibilă"		570 lei	
12	17.06	Ex ct	Comision bancar	627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate"	5121 „Conturi la bănci în lei"	25 lei	29,75 lei
				4426 "TVA deductibilă"		4,75 lei	
13	22.06	Chit	Amendă AFP	6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalități"	5311 „Casa în lei"	500 lei	500 lei
14	26.06	Aviz	Achiziție mărfuri	371 „Mărfuri"	408 „Furnizori – facturi nesosite"	4.000 lei	4.760 lei
				4426 „TVA deductibilă"		760 lei	

15	28.06	BF	Achiz ob inventar	604 "Cheltuieli privind materialele nestocate"	5311 „Casa în lei"	150 lei	150 lei
16	29.06	NC	Plată daune	6581 „Despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	5311 „Casa în lei"	4.000 lei	4.000 lei
17	30.06	NC	Emitere obligaţiuni	461 „Debitori diverşi"	161 „Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni"	85.000 lei	105.000 lei
				6868 „Cheltuieli cu amortiz prime de ramburs a obligaţ"		20.000 lei	
18	30.06	Fact	Achiziţie mijl transp	2133 „Mijloace de transport"	404 „Furnizori de imobilizări"	30.000 lei	35.700 lei
				4426 "TVA deductibilă"		5.700 lei	
19	30.06	Fact	Achiz serv publicit	623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate"	401 „Furnizori"	6.000 lei	7.140 lei
				4426 „TVA deductibilă"		1.140 lei	
20	30.06	Fact	Fact reducere com	4111.1 „Clienţi"	707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	(595 lei)	(500 lei)
					4427 „TVA colectată"		(95 lei)
21	30.06	Fact	Achizitie materii prime	301 „Materii prime"	401 „Furnizori"	5.000 lei	5.950 lei
				4428 „TVA neexigibilă"		950 lei	
22	30.06	Fact	Achiziţie utilaj	2131 „Echipamente tehnologice"	404 „Furnizori de imobilizări"	10.000 lei	11.900 lei
				4426 „TVA deductibilă"		1.900 lei	
23	03.07	Fact	Mărfuri consignaţie	371 „Mărfuri"	401 „Furnizori"	7.000 lei	7.000 lei
24	05.07	Fact	Achiziţie consumabile	302 „Materiale consumabile"	401 „Furnizori"	1.000 lei	1.240 lei
				4426 „TVA deductibilă"		240 lei	
24'	07.07	OP	Plata furnizor	401 „Furnizori"	5121 „Conturi la bănci în lei"	1.240 lei	1.240 lei
25	12.07	NC	Obţinere împrumut	5121 „Conturi la bănci în lei"	1621 „Credite bancare pe termen lung"	30.000 lei	30.000 lei
26	16.07	NC	Stingere creanţe	6588 „Alte cheltuieli de exploatare"	4111 „Clienţi"	47.600 lei	47.600 lei

27	18.07	Ctrct	Intrare active donație	214 „Mobilier, aparatură birotică”	7588 „Alte venituri din exploatare”	19.000 lei	15.000 lei
					2814 „Amortizarea altor imobilizări corporale”		4.000 lei
28	20.07	Ctrct	Închiriere imobil	212 „Construcții”	167 „Alte împrumut şi datorii asim”	60.000 lei	60.000 lei
29	23.07	Fact	Vânzare autoturism	461 „Debitori diverşi”	7583 „Venituri din vânzarea activelor”	9.920 lei	8.000 lei
					4427 „TVA colectată”		1.920 lei
29’	23.07		Descărcare gestiune	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport”	2133 „Mijloace de transport”	18.000 lei	18.000 lei
30	29.07	Ctrct	Donație acordată	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport”	2131 „Echipamente tehnologice”	7.000 lei	9.000 lei
				461 „Debitori diverşi”		2.000 lei	
31	31.07	PV	Lipsa inventar	2813 „Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport”	2131 „Echipamente tehnologice”	1.000 lei	5.000 lei
				461 „Debitori diverşi”		4.000 lei	
32	31.07	PV	Plus la inventar	2131 „Echipamente tehnologice”	7588 „Alte venituri din exploatare”	2.200 lei	2.200 lei
Total						**527.437,40 lei**	**527.437,40 lei**

APLICAȚII:

1. O societate comercială înființată în februarie 2010 realizează în primul semestru al anului 2010 venituri totale în sumă de 50.000 lei, dintre care 40.000 lei sunt venituri realizate din activitatea unui bar de noapte. Cheltuielile deductibile suportate sunt de 35.000 lei, din care 28.000 lei sunt aferenți activității de bar de noapte.

Determinați cuantumul impozitului pe profit aferent semestrului I. Ştiind că agentul economic a constituit şi a plătit la sfârşitul primului trimestru al anului 2010 impozit pe profit în sumă de 4.000 lei, determinați cât este cuantumul impozitului pe profit de plată aferent trimestrului II din 2010.

Codul fiscal – Art 18, alin (1):
(1) Contribuabilii care desfăşoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, şi în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este **mai mic decât 5%** din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

2. O organizaţie non-profit realizează următoarele venituri în anul 2010:

- venituri din cotizaţiile membrilor: 5.000 lei;
- venituri din donaţii şi sponsorizări: 15.000 lei;
- venituri din finanţări nerambursabile de la UE: 30.000 lei;
- venituri din activităţi comerciale: 10.000 lei.

Corespunzător acestor venituri ea suportă următoarele cheltuieli:

- cheltuieli aferente activităţii non-profit: 48.000 lei;
- cheltuieli aferente activităţii comerciale: 7.000 lei.

Determinaţi impozitul pe profit datorat d pentru activităţile desfăşurate în cursul anului 2010, cursul de schimb fiind de 4,1 lei/euro.

Codul fiscal – Art 15, alin (3):
(3) Organizaţiile nonprofit, organizaţiile sindicale şi organizaţiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit şi pentru veniturile din activităţi economice realizate până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit. Organizaţiile datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, altele decât cele scutite.

3. La data de 30 iunie a exerciţiului N, o societate comercială plătitoare de impozit pe profit (16%) şi de TVA (24%) a înregistrat următorii indicatori economico-financiari:

Total venituri impozabile 10.000 lei
Total cheltuieli 7.000 lei, din care:

- cheltuieli de protocol (băuturi alcoolice şi produse din tutun, sumă exclusiv TVA) 200 lei
- cheltuieli cu impozitul pe profit aferent trimestrului I 340 lei

Să se determine impozitul pe profit cumulat la 30 iunie, din care impozitul pe profit aferent trimestrului II, ştiind că totalul cheltuielilor include şi TVA nedeductibilă aferentă produselor de protocol.

Codul fiscal – Art 145, alin (5), lit b:
(5) Nu sunt deductibile:
b) taxa datorată sau achitată pentru achiziţiile de băuturi alcoolice şi produse din tutun, cu excepţia cazurilor în care aceste bunuri sunt destinate revânzării sau pentru a fi utilizate pentru prestări de servicii.

4. O societate înregistrează o lipsă de materiale auxiliare din gestiune în valoare de 20.000 lei. AGA a decis descărcarea gestiunii fără a emite decizie de imputare. Materialele nu au fost asigurate.

Care este tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA şi al impozitului pe profit pentru această situaţie?

5. O societate comercială a realizat în anul 2010 venituri totale de 250.000 lei, reprezentând cifra de afaceri şi cheltuieli totale de 175.000 lei. În cadrul acestor cheltuieli sunt incluse şi următoarele:

- suma de 3.300 lei reprezentând tichete de creşă acordate salariaţilor;
- suma de 10.000 lei reprezentând o bursă privată acordată unui student;
- suma de 75.000 lei reprezentând cheltuieli cu salariile personalului;
- suma de 5.000 lei reprezentând impozit pe profit declarat şi plătit aferent anului 2010;
- restul cheltuielilor sunt deductibile.

Determinaţi impozitul pe profit aferent anului 2010, precum şi diferenţa de impozit de plată sau de recuperat.

6. Să se determine TVA de plată, cunoscând următoarele date:

- Venituri obţinute din operaţiuni taxabile care dau drept de deducere: 115.000 lei;
- Venituri obţinute din operaţiuni scutite fără drept de deducere: 57.500 lei;
- Bunuri şi servicii achiziţionate atât pentru realizarea de operaţiuni care dau drept de deducere, cât şi de operaţiuni care nu dau drept de deducere: 1.240 lei, din care TVA 240 lei;

- Bunuri şi servicii achiziționate destinate exclusiv realizării de operațiuni care dau drept de deducere: 124.000 lei, din care TVA 24.000 lei.

Mult succes !

BIBLIOGRAFIE:

- **O.M.F.P. nr. 3.055 din 29.10.2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene**, publicat în M.Of. nr. 766 bis din 10.11.2009;
- **O.M.F.P. nr. 2869 din 23.12.2010 pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile**, publicat în M.Of. nr. 882 din 29.12.2010;
- **O.M.F.P. nr 2861 din 09.10.2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii**, publicat în M.Of. nr. 704 din 20.10.2009;
- **Legea nr. 571 din 22.12.2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 927 din 23.12.2003, cu toate modificările şi completările ulterioare;
- **H.G. nr. 44 din 22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, publicată în M.Of. nr. 112 din 06.02.2004, cu toate modificările şi completările ulterioare;
- **Legea nr. 31 din 16.11.1990 privind societățile comerciale**, republicată în M.Of. nr. 1.066 din 17.11.2004;
- **Legea nr. 15 din 24.03.1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale**, republicată în M.Of. nr. 242 din 31.05.1999;
- **H.G. nr. 105 din 31.01.2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe**, publicată în M.Of. nr. 103 din 12.02.2007;
- **H.G nr. 909 din 29.12.1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale**, publicată în M.Of. nr. 4 din 8.01.1998;
- **H.G. nr. 568 din 3.07.2000 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 909/1997**, publicată în M.Of. nr. 333 din 18.07.2000;
- **H.G. nr. 214 din 25.03.1999 privind activitățile de natură economică pentru care se calculează amortizarea mijloacelor fixe**, publicată în M.Of. nr. 133 din 31.03.1999;
- **H.G. nr. 2.139 din 30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe**, publicată în M.Of. nr. 46 din 13.01.2005;

- Ristea, M., Contabilitatea societăților comerciale (Vol I + II), Ed. Universitară, 2009;
- Întrebări şi studii de caz privind accesul la stagiu pentru obținerea calității de expert contabil şi de contabil autorizat- cadrul general, Ed CECCAR, 2010.